UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

Renúncias de ICMS no Distrito Federal na Perspectiva do Princípio do Devido Processo Orçamentário: Uma Análise do Caráter Redistributivo da Tributação

CLÁUDIO TALÁ DE SOUZA

Brasília
2013

CLÁUDIO TALÁ DE SOUZA

Renúncias de ICMS no Distrito Federal na Perspectiva do Princípio do Devido Processo Orçamentário: Uma Análise do Caráter Redistributivo da Tributação

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Prof. Dr. Orientador: ValcirGassen

Brasília
2013

CLÁUDIO TALÁ DE SOUZA

Renúncias de ICMS no Distrito Federal na Perspectiva do Princípio do Devido Processo Orçamentário: Uma Análise do Caráter Redistributivo da Tributação

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, para obtenção do título de Bacharel em Direito.
Orientador: ValcirGassen

Brasília, 15 de fevereiro de 2013.

Banca Examinadora:

Orientador – Instituição

Examinador – Instituição

Examinador – Instituição

Resumo

Um dos traços marcantes da sociedade brasileira atual é a intensa competição entre os diversos grupos de interesses pela apropriação de recursos públicos. Uma das formas lícitas de atingimento desse objetivo se dá pela disputa política por privilégios fiscais, sendo que tais benefícios serão concedidos aos indivíduos com maior influência, junto ao Estado, no momento da definição dos setores que serão agraciados. Fundamental, nesse processo, é a conservação dos requisitos de transparência e racionalidade que norteiam o devido processo orçamentário na distribuição dos recursos públicos, princípios estes que não vêm merecendo o devido respeito dos representantes do povo em nosso país.

Palavras- Chave:

Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF – Devido Processo Orçamentário – Renúncia - ICMS

Abstract

One of the hallmarks of the current Brazilian society is the intense competition among various interest groups towards appropriation of public resources. One way of achieving this goal is through political dispute for tax privileges, as such benefits will be granted to individuals with higher influence in governments at the time of definition of which sectors will be honored. Safekeeping transparency and rationality in the distribution of public resources is essential. However, such principles have not deserved enough respect from public representatives in our country.

Keywords:

Fiscal Accountability – Due Budgetary Process – Tax Incentives – BrazilianState Governments – Tax Policy

Sumário

Parte I – Fundamentos Filosóficos, Históricos e Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal 6

1. Introdução 6

2. Considerações Filosóficas sobre o Processo Legislativo Orçamentário e Tributário: As relações intersubjetivas pertinentes aos Direitos Financeiro e Tributário 7

3. O Contexto Histórico da Promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal 12

3.1. A Inspiração Externa 12

3.2. A Experiência Brasileira 13

4. Inserção Constitucional da Lei Complementar 101/2000 16

4.1. O Processo de Constitucionalização 16

4.2. Princípios Jurídicos Envolvidos 19

5. Características e Críticas à LC 101/2000 26

Parte II – Dos Incentivos Fiscais 28

6. Renúncia de Receita: Definições Legais e Doutrinárias 28

7. Exame da Constitucionalidade da Renúncia de Receitas 31

7.1. Da Violação do Princípio Federativo 33

7.2. Da Violação do Princípio Fundamental Pertinente ao Desenvolvimento Nacional e Redução das Desigualdades Econômicas Regionais 35

7.3. Da Violação dos Princípios da Isonomia, da Livre Concorrência e da Inadmissibilidade de Diferenciação Tributária em Função da Origem 38

7.4. Da Violação do Princípio da Política Tributária Nacional 39

7.5. Da Violação do Princípio da Tributação Exclusiva 41

7.6. Da Constitucionalidade do Art. 14, II da LRF 42

Parte III – Do Devido Processo Orçamentário 43

8. Aspectos Materiais da Renúncia Fiscal: O Caso do Distrito Federal 43

9. Dos Procedimentos de Avaliação das Receitas: o caso do DF 46

9.1 Da Legitimidade das Renúncias de Receitas de ICMS 46

9.2. Da Violação do Requisito do Devido Processo Orçamentário 48

9.3. Da Ausência de Aprovação Parlamentar a Decretos do Poder Executivo Referentes a Incentivos Fiscais 49

10. Conclusão 50

Referências Bibliográficas 53

Parte I – Fundamentos Filosóficos, Históricos e Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal

1. Introdução

Em tempos recentes, os administradores de recursos públicos vêm enfrentando grandes desafios na missão de satisfazer as pretensões dos contribuintes em ver os recursos originados da arrecadação tributária orientados para as finalidades que efetivamente correspondem às prioridades de desenvolvimento social.

Tais receitas constituem-se ponto de conexão entre o produto do exercício da competência tributária do Estado e o instrumento social de planejamento dos gastos públicos e de distribuição daqueles recursos, qual seja, o processo de construção orçamentária. Partindo da estimação correta – ou o mais precisa possível – dos recursos a serem arrecadados anualmente é que o Estado tem condições de planejar suas operações e investimentos no exercício em questão, estabelecendo suas atividades prioritárias e maximizando a qualidade dos serviços prestados à população.

No esforço de estimação das receitas tributárias, o órgão de planejamento deve levar em consideração os incentivos concedidos pelo Estado a setores econômicos estratégicos, na forma de benefícios fiscais que se traduzem em um menor montante a ser arrecadado. Assim, a coletividade implicitamente concorda em abrir mão de parte dos recursos de que pode dispor, no curto prazo, em nome de um benefício maior de longo prazo, na forma de uma estrutura produtiva futura mais robusta.

Ocorre que, no processo de identificação dos setores produtivos prioritários, surge uma disputa por benefícios fiscais entre os diversos segmentos econômicos, donde emergirão como agraciados os grupos com maior poder de influência sobre as decisões estatais. Daí, como em qualquer competição de feições políticas, passa o Estado a deparar-se com um choque de interesses públicos e privados que culmina na explicitação de seu grau de maturidade na observância equilibrada dos princípios constitucionais envolvidos.

Este trabalho discute o processo de criação e distribuição de benefícios fiscais à luz da legislação em vigor, em especial no que se refere às idiossincrasias constitucionais que conferem às renúncias de receitas de ICMS papel peculiar na disputa social por privilégios fiscais, ilustrando-se com o caso específico do Distrito Federal.

Apresentam-se, ademais, os reflexos que daí exsurgem na preservação do interesse da sociedade na discussão e transparência da destinação dos recursos oriundos da arrecadação tributária, aferindo-se, por fim, o grau de adequação dos mecanismos atualmente utilizados pelos administradores públicos às exigências constitucionais de participação social na alocação dos recursos resultantes da arrecadação tributária.

2. Considerações Filosóficas sobre o Processo Legislativo Orçamentário e Tributário: As relações intersubjetivas pertinentes aos Direitos Financeiro e Tributário

Ainda no século XVII, Thomas Hobbes já afirmava que o comportamento social e individual pode ser reduzido a imperativos de poder, que definem o ser humano como um animal que busca a autopreservação e a autoproteção baseado em no aumento do poder relativo em desfavor do outro. Segundo ele, em sociedades onde não há um Estado organizado, ocorre a "guerra de todos contra todos"[1].

Segundo ele, há entre os homens uma desigualdade de força física, porém uma equivalência de faculdades de espírito, a qual é para as pessoas inaceitável em virtude "da simples concepção vaidosa da própria sabedoria", pois "vêem sua própria sabedoria bem de perto, e a dos outros homens à distância"[2].

De acordo com o autor, ademais, "não há sinal mais claro de uma distribuição eqüitativa de alguma coisa do que o fato de todos estarem contentes com a parte que lhes coube". Assim, se dois homens almejam a mesma coisa, enquanto apenas um deles poderá dela usufruir, tornar-se-ão inimigos[3].

---

[1] HOBBES (2013). p. 47.
[2] Ibidem. p. 45.
[3] Ibidem. p. 45.

Para isso, esforçam-se para subjugar um ao outro, e, se um deles lograr sucesso em suas aspirações, deverá esperar que outros indivíduos conjuguem forças não apenas para privá-lo do fruto de seu trabalho, mas também de sua vida e liberdade[4].

Dessa desconfiança de uns contra os outros advirá a necessidade de antecipação pela subjugação do outro, até que não haja mais outro poder grande o suficiente para ameaçá-lo. Consequentemente, esse domínio sobre os homens, sendo necessário para a conservação de cada um, deve ser admitido por todos[5].

Ademais, para que os contendores lhe atribuam maior valor, o indivíduo termina por se esforçar por arrancar-lhes maior valor, seja por meio do dano ou do exemplo.Atribui, então, como causas da discórdia, três fatores principais: a competição, a desconfiança e a glória. A primeira, segundo Hobbes, leva os homens a atacar os outros tendo em vista o lucro, a segunda, a segurança e a terceira, a reputação[6].

Mas não culpa por isso a natureza humana, pois "os desejos e outras paixões do homem não são em si mesmos um pecado,[...] nemtampouco o são as ações que derivam dessas paixões, até ao momento em que se tome conhecimento de umalei que as proíba; o que será impossível até ao momento em que sejam feitas as leis; e nenhuma lei pode serfeita antes de se ter determinado qual a pessoa que deverá fazê-la"[7].

Para Hegel, a luta social não é uma disputa pelo poder, mas uma luta por reconhecimento. As esferassociais não são definidas como espaço deluta pela integridade física dos sujeitos, constituindo-se no âmbito da eticidade, onde relações e práticasintersubjetivas ocorrem além do poder estatalou convicção moral[8].

Para ele, a camada social proporcionaa chance dos sujeitos se auto-reconheceremtanto nas potencialidades quanto nascapacidades. Nesse sentido, a possibilidadedos sujeitos de estarem em comunhão, reconhecendoo outro na sua singularidade eoriginalidade estimula novas lutas de reconhecimento. E essa luta por reconhecimento acaba por gerar uma pressão intrassocial para o estabelecimento prático e político das instituições garantidoras de liberdade[9].

---

[4] HOBBES (2013). p. 46.
[5] Ibidem. p. 46.
[6] Ibidem. p. 46.
[7] Ibidem. p. 47.
[8] ARAUJO NETO (2011). p. 140.
[9] HONNETH *apud* ARAUJO NETO (2011). p. 142.

Além disso, o reconhecimento social proporciona ao indivíduo a apreensão de sua própria identidade. Para Hegel, a identidade se erige num ambiente de diálogo e essaatmosfera preexiste às práticas sociaise políticas. O contrato não cria direitos, apenas os restabelece, e a luta social configura-se como uma aspiração por reconhecimento quenão se constitui em autopreservação física somente, mas como conflito quedesenvolve diferentes dimensões desubjetividade humana, sendo essa disputao cerne da sociedade[10].

É a partir dessa contextualização do papel da busca pelo reconhecimento na filosofia hegeliana que Axel Honneth desenvolve sua teoria segundo a qual o reconhecimento é alcançado pelos indivíduos por meio da luta. Esta é, segundo ele, a única forma de atingimento do amor, do direito e da dignidade[11].

Segundo Honneth, o conflito é intrínseco ao sujeito e à intersubjetividade, não pela via da autopreservação, como queriam Hobbes e Hegel, mas pelo caminho das obrigações intersubjetivas de ordem moral. Segundo ele, "nas sociedades modernas, as relações de estima social estão sujeitas a uma luta permanente na qual os diversos grupos procuram elevar, com os meios da força simbólica e em referência às finalidades gerais, o valor das capacidades associadas à sua forma de vida"[12].

Essa luta se revela pois "toda reação emocional negativa que vai de par com a experiência de um desrespeito de pretensões de reconhecimento contém novamente em si a possibilidade que a injustiça infligida ao sujeito se lhe revele em termos cognitivos e se torne o motivo da resistência política"[13].

Em suma, Honneth defende que "os conflitos intersubjetivos por reconhecimento, encetados por situações desrespeitosas vivenciadas cotidianamente são fundamentais para o desenvolvimento moral da sociedade e dos indivíduos. Esta é a base de sua concepção formal de boa vida, a qual tem de conter todos os pressupostos intersubjetivos que hoje precisam estar preenchidos para que os sujeitos se possamsaber protegidos nas condições de sua auto-realização"[14].

---

[10] ARAUJO NETO (2011). p. 141.
[11] Ibidem. p. 142.
[12] HONNETH *apud* ARAUJO NETO (2011). p. 143.
[13] Ibidem. p. 144.
[14] Ibidem.

Embora de maneira mais sutil do que em sociedades pré-estatais, a atmosfera de disputa pela subjugação do outro, de desconfianças pelo impulso de autopreservação, e do esforço para a manutenção da reputação se replicam nas relações humanas modernas. Em nosso caso, o processo de criação de leis que disciplinem a arrecadação de tributos bem como a destinação dos recursos auferidos pelos entes tributantes é indiscutivelmente palco de lutas promovidas por grupos de indivíduos com pretensões convergentes em busca da prevalência de seus interesses sobre os de outras associações de pessoas com aspirações diversas.

Tais lutas pressupõem a escassez de recursos, que estarão à disposição dos grupos com maior poder de barganha, os quais, no caso dos direitos financeiro e tributário, são aqueles que puderem exercer, com maior intensidade e destreza, influência sobre o Estado.

Do ponto de vista hegeliano, trata-se de uma luta por reconhecimento, tanto entre indivíduos entre si, como entre estes e o Estado. Esse "diálogo", no âmbito das finanças públicas em nosso país, tem lugar nos conselhos de contribuintes (Lei 11.941/2009) e nas audiências públicas que antecedem as deliberações dos planos e projetos de leis orçamentárias (art. 58, II, CF/88 e art. 48, parágrafo único, I, LRF).

No Brasil, é o Estado o detentor exclusivo da competência tributária constitucionalmente a ele conferida (art. 24, I, CF), com a qual poderá instituir e majorar tributos (art. 9°, CTN), bem como excluir o crédito tributário (art. 175, I e II, CTN). Podem ainda as pessoas políticas, segundo o art. 24, II, da Constituição da República, legislar sobre orçamento público, o que implica estabelecer formas de cálculo de receitas, estimando-as em lei, bem como fixar despesas, estabelecendo as destinações dos recursos oriundos das atividades e dos bens estatais.

Sendo assim, é perante o Estado, e como parte dos procedimentos de produção de leis que versem sobre tributos, orçamentos e finanças públicas que se travam as lutas (no sentido hobbesiano) ou diálogos (segundo Hegel) entre indivíduos em busca, senão de subjugação do outro pela via da imposição de interesses econômicos, ao menos de reconhecimento de si e de seus contendores.

Na lição de Honneth, o processo harmonioso, "ético", de reconhecimento proposto por Hegel - em que se vê no Estado um repositório de liberdades individuais, com feições absolutistas - deve ser substituído por uma visão de luta mais agressiva, em

que o desrespeito de pretensões de reconhecimento contém a possibilidade de revelação da injustiça infligida ao sujeito, configurando-se-lhemotivo de resistência política, que transcende o círculo do diálogo[15].

A título de ilustração histórica temos o exemplo do Boston TeaParty, em 16 de dezembro de 1773, que foi uma resposta às pretensões de consolidação de poder da metrópole pelo TeaAct emanado do parlamento britânico, pela via da tributação. Foi também um passo necessário no processo de construção da identidade social de uma nação. No Brasil atual, subsistem as práticas patrimonialistas coloniais de distribuição das riquezas estatais, embora seja crescente uma consciência de toda a nação no sentido de sua substituição por mecanismos modernos de alocação de recursos públicos.

Especialmente pela via das exclusões tributárias, conforme o CTN, ou remissões – nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal – é que se vê a materialização de tais lutas no âmbito do Direito Tributário, em que grupos de interesses mais influentes e melhor representados farão jus a privilégios que, por definição, serão direcionados a uma minoria de indivíduos.

No âmbito do direito financeiro, essas lutas se darão pelo jogo de forças entre o Estado – que se utilizará de meios lícitos de vinculação de receitas e de mecanismos de disciplina de despesas, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, bem como, por vezes, de artifícios ilícitos de subestimação de recursos arrecadados – e o indivíduo, pela via do direcionamento de recursos decorrentes do processo de construção orçamentária.

Este trabalho traz uma discussão acerca de um desses mecanismos de distribuição da riqueza pública, a renúncia de receitas. Uma vez que boa parte dos dispêndios públicos será direcionada ao setor privado, pela própria incapacidade de o Estado encontrar em seu próprio seio a satisfação de todas as suas demandas, o mesmo poderá ser dito da "não-arrecadação", que forçosamente se constituirá, de certa forma, na distribuição de recursos tributários.

[15] Ibidem.

3. O Contexto Histórico da Promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal

3.1. A Inspiração Externa

Quando de sua edição, a Lei de Responsabilidade Fiscal incorporou princípios e normas inspirados na experiência de outros países, como a Nova Zelândia, os membros da Comunidade Econômica Europeia e Estados Unidos, além da influência das normas de disciplina financeira expedidas pelo Fundo Monetário Internacional.

No primeiro caso, estimam-se valores como a transparência e autonomia do Poder Executivo, de gestão fiscal, patrimonial e de riscos responsável, de forma não-rígida, porém fundada na credibilidade dos mecanismos de cumprimento de metas[16].

A influência norte-americana dá-se na fixação de metas e mecanismos de controle de gastos pelo Congresso, se necessário mediante limitação de empenho ("sequestration"), e com a necessidade de compensação de novas despesas com cortes de custos ou aumentos de receitas[17].

Já a experiência europeia foi incorporada ao nosso ordenamento na medida em que os estados, como em uma confederação, devem atingir metas previamente acordadas, podendo para isso atuar com relativa independência. O orçamento e estoque da dívida serão monitorados, mediante estabelecimento de metas e previsão de sanções, em caso de descumprimento[18].

Já no caso do FMI, que pode ser considerado como a principal das influências, contemplam-se regras de transparência dos atos, planejamento e prestação de contas, na forma do Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal, destacando-se, conforme FIGUEIREDO et al[19] (2001):

- *Mecanismos claros estabelecidos para coordenar e gerir atividades orçamentárias e extraorçamentárias, devendo ser bem definidos os dispositivos de relacionamento com outras entidades públicas;*

[16] NÓBREGA(2006). p.37.
[17] Ibidem.
[18] Ibidem.
[19] FIGUEIREDO et al (2001).

- *Regência da gestão financeira pública por leis e normas administrativas abrangentes. Todo empenho ou gasto de recursos públicos deve balizar-se no princípio da legalidade;*
- *O Orçamento anual deve apresentar informações suficientes para permitir a apresentação de um demonstrativo consolidado da posição financeira do governo geral;*
- *Demonstrativos com descrição da natureza e significação fiscal dos passivos eventuais, renúncias fiscais e atividades parafiscais devem ser publicados juntamente com o orçamento anual;*
- *As normas fiscais adotadas (p.ex. a obrigatoriedade de equilíbrio orçamentário ou limites ao endividamento dos níveis inferiores do governo) devem ser claramente definidas, bem como os principais riscos que poderão afetar o orçamento anual.*

Dada a tendência observada em outros países no sentido de uma política de condução austera das despesas públicas aliada a fatores externos de pressão nesse sentido, estavam presentes, no final da década de 1990, os elementos necessários a uma mudança de postura interna rumo à aprovação de uma lei que balizassea conduta do gestor de recursos públicos. Vejamos, no tópico seguinte, os fundamentos domésticos que conduziram a tal iniciativa.

3.2. A Experiência Brasileira

3.2.1 Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados

Originado pelo voto 162 do Conselho Monetário Nacional, ainda em 1995, o Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal de Estados foi concebido para propiciar o refinanciamento de dívidas estaduais, além da abertura de linhas de crédito para ações emergenciais, como o PDV, com recursos da CEF[20].

A obtenção dos benefícios previstos no voto 162 dependia da obediência a compromissos de ajuste fiscal e financeiro a serem mantidos pelos Estados durante a vigência do programa. Esses compromissos importavam[21]:

[20] FIGUEIREDO(2006). p.131-150.
[21] Ibidem.

1. Controle e redução da despesa de pessoal, nos termos da LC 82/1995 (Lei Camata I);

2. Privatização, concessão de serviços públicos, reforma patrimonial e controle de estatais estaduais;

3. Aumento da receita, modernização e melhoria de sistemas de arrecadação, de controle do gasto e de geração de informações fiscais, buscando explorar plenamente a base tributária e desenvolver esforços para incrementar a arrecadação tributária própria;

4. Compromisso de resultado fiscal mínimo, traduzidos em metas de resultado primário trimestral;

5. Redução e controle do endividamento estadual.

A norma previa a criação de três linhas de crédito destinadas ao refinanciamento de dívidas em atraso pelos Estados até 30/11/1995, contraídas com o Ministério da Fazenda, destinadas ao financiamento de programas de ajuste dos quadros de pessoal, e com a transformação de antecipação de receitas orçamentárias e dívida fundada[22].

Esse processo visava à instauração de providências que permitissem aos Estados alcançar o equilíbrio orçamentário sustentável. O fim do período de descontrole inflacionário retirou a opacidade da realidade fiscal em todos os entes da federação, surgida em um ambiente de dificuldades de definição, em valores monetários precisos, dos montantes de despesas e receitas determinadas pelos administradores públicos nos diversos níveis de governo[23].

Não havia, até a implementação do plano Real, uma correlação precisa entre as peças orçamentárias e a realidade de planejamento dos entes federados. Tampouco havia uma reflexão legislativa profunda a respeito da consistência das peças orçamentárias frente à realidade das contas públicas[24].

A Lei de Responsabilidade Fiscal surge nesse cenário, "como uma homenagem ao planejamento governamental, demonstrando o firme propósito de modificar as práticas

[22] Ibidem.
[23] Ibidem.
[24] Ibidem.

orçamentárias dos entes da federação", conforme previsto no próprio art. 1º da referida lei[25].

3.2.2 A Lei nº 9.496/1997

A Lei 9.496/1997, que "estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que específica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal", autorizou a União a assumir dívidas de entes federados, no âmbito do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal, com metas referentes a dívida financeira, resultado primário, despesas de pessoal, arrecadação, privatizações, contratos administrativos e investimentos.

Os recursos envolvidos nesse programachegaram ao montante de R$ 103 bilhões em valores correntes, "incluindo os recursos necessários ao saneamento, privatização ou extinção de bancos estaduais, que foram incorporados ao estoque da dívida do Governo Federal"[26].

Todavia, com a edição da LRF, a prática de refinanciamento e a postergação de dívidas contratadas por entes públicos foi definitivamentevedada por seu art.35, e a busca pelo ajuste nas contas públicas tornou-se,daí em diante, obrigatória em todo o território nacional.

3.2.3 Contexto Econômico

Como visto, a LC 101/2000 foi publicada em um contexto de saturação das contas dos Estados, sobretudo com superendividamento interno e de descontrole nos gastos com pessoal. De fato, com a publicação da LRF, o comprometimento da Receita Corrente Líquida dos entes federados caiu de uma média de 47,9% em 2000 para 40,4% em 2007, enquadrando-se ao limite estabelecido pelo art. 20 do dispositivo legal, de 40,9% para o Poder Executivo dos Estados[27].

---

[25] Ibidem.
[26] NASCIMENTO E DEBUS (2001).
[27] ROCHA(2007). P.5-25.

Ocorre que, a partir de 1997, no contexto da crise asiática, passando pelo *default* da dívida externa russa, e atingindo nível crítico em 1999, em sucessivos ataques especulativos ao Real, o Brasil vinha enfrentando intensas fugas de capitais e decorrentes flutuações cambiais, que influenciavam diretamente o valor de sua dívida em moeda estrangeira, pública e privada.

Além disso, outros fatores externos que contribuíram para o agravamento da situação das contas públicas no período foram:

- *A absorção de parte da dívida dos Estados pela União, autorizada pela mencionada Lei 9.496/1997, com ápice na decretação pelo governador Itamar Franco da moratória da dívida externa pública do Estado de Minas Gerais, em 1999;*

- *Agravamento da situação dos preços dos títulos da dívida externa federal, da necessidade cada vez mais frequente – iniciada no PROER e com ápice nos casos Fonte Cindam e Marka – de socorro governamental ao sistema financeiro;*

- *Os recorrentes pedidos de auxílio financeiro ao FMI, que exigia, por seu turno, e invariavelmente, o cumprimento de metas de austeridade fiscal em contrapartida às linhas de financiamento concedidos em moeda estrangeira;*

- *Necessidade de superávits internos para satisfazerem aos constantes choques externos que os setores público e privado vinham sofrendo.*

Nesse sentido, a LRF surgiu não como vacina, mas como remédio para a enfermidade que punha as finanças públicas de nosso País em estado terminal.

4. Inserção Constitucional da Lei Complementar 101/2000

4.1. O Processo de Constitucionalização

O processo de constitucionalização do Direito carrega consigo duas acepções com extensões distintas, porém igualmente relevantes. O significado mais óbvio refere-se ao tratamento direto de questões normativas diretamente pela Constituição. O outro significado remete à noção de constitucionalização como interpretação da ordem

jurídica nos termos dos valores constitucionais, em que se reconhecem sua força interpretativa e sua supremacia[28].

Segundo MENDONÇA(2010), tais enunciados disfarçam certas dificuldades, sendo a principal delas a definição de um ponto de equilíbrio entre o processo político majoritário e a força expansiva da Constituição, abrindo-se espaço pela judicialização excessiva da vida social e evitando-se que decisões importantes sejam retiradas da esfera política e transferidas para o âmbito jurisdicional.

Ensina o autor que "o Direito funciona como elemento limitador do sistema político e garante a aplicação isonômica e coerente das decisões por ele produzidas", devendo, para isso, distinguir-se da política sem dela perder os pontos de tangência. Uma confusão dos sistemas político e jurídico poderia até atender a interesses imediatistas, mas tende a enfraquecer o Direito no longo prazo.

No caso do Direito Financeiro, em nosso país, sustenta-se que os dispositivos constitucionais têm sido interpretados de forma isolada, sem que se levem em conta adequadamente princípios constitucionais como o da separação dos Poderes e o democrático.

Criada como instrumento de implementação de disciplina no trato do administrador público frente aos dispêndios governamentais, a Lei de Responsabilidade Fiscal surgiu como o reconhecimento de que as pressões dos diversos grupos de interesses significariam o engessamento das funções do Estado, na ausência de regramento que resulte de um consenso social acerca das prioridades na aplicação dos recursos públicos.

Em seu artigo 163, a Constituição Federal de 1988 prevê, em seu título sobre Tributação e Orçamento, o seguinte:

> *"Art. 163. Lei complementar disporá sobre:*
>
> *I - finanças públicas;*
>
> *II - dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;*
>
> *III - concessão de garantias pelas entidades públicas;*
>
> *IV - emissão e resgate de títulos da dívida pública;*
>
> *V - fiscalização das instituições financeiras;*

[28] MENDONÇA(2010). P.

VI - operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII - compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional."

Ademais, a CF/88, em seu art. 169, prevê que a referida Lei Complementar delimite as despesas de gastos com pessoal, bem como as condições para seu incremento e as regras a serem seguidas em caso de necessidade de sua redução, revogando, assim, o art. 75 da LRF, a lei Camata II (LC 96/1999).

A LRF obedece, ainda, à determinação do artigo 165, §9º, II, CF. De acordo com este dispositivo,

Art. 165.[...]

§9º [...]

II - Cabe à Lei Complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de Fundos".

Por fim, a partir do seu artigo 68, a LRF vem atender à prescrição do art. 250 da Constituição de 1988 que determina:

Art. 250. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei, que disporá sobre a natureza e administração desse fundo.

Observa-se, assim, uma variedade de dispositivos constitucionais que estabelecem limites à atuação do gestor de recursos públicos, condicionando a edição de normas de gestão financeira à eleição da via de lei complementar. Dessa forma, temas como gastos com pessoal, com fundos previdenciários, bem como com as demais despesas necessárias aos serviços da administração pública – todas sensíveis a pressões por grupos de interesse – estariam sujeitos à submissão à

deliberação parlamentar mediante quorum qualificado, exigindo-se uma discussão social mais aprofundada desses assuntos.

4.2. Princípios Jurídicos Envolvidos

Segundo Ives Grandra da Silva Martins, "a Lei Complementar 101/2000 representa o mais avançado instrumento legislativo da história brasileira para controle dos orçamentos". Esse dispositivo é derivado do título "Das Finanças Públicas", explicitado na Constituição Federal, e, em virtude de seu caráter de lei complementar, tem eficácia nacional – e não federal -, sendo aplicável a toda a Federação[29].

Há uma vocação comum, e não uma predominância de interesses da União sobre o dos Estados e Municípios, sendo que todas as pessoas jurídicas da federação têm igual interesse no atingimento de seus objetivos. Dessa forma, a União apenas "empresta" seu aparelho legislativo à Federação, "para que esta, por maioria absoluta, determine o desenho legal com que as finanças devem ser tratadas"[30].

Similarmente ao sistema tributário, as normas gerais de finanças públicas dependem de edição de lei complementar para terem eficácia. E tal semelhança advém da subdivisão da administração financeira do Estado em três ramos, quais sejam, o direito tributário, o direito financeiro e o direito econômico, que ora se integram, ora são independentes entre si, tanto didaticamente quanto em relação aos seus efeitos jurídicos. Configura-se, portanto, o princípio da legalidade como elemento característico dos três ramos do direito que compõem a gestão dos recursos estatais[31].

O princípio da separação dos poderes tem como conteúdo típico a manutenção da independência orgânica de cada esfera de poder e controle recíproco entre elas. Destina-se a evitar que um poder torne-se preponderante em relação a outro, exercendo, por isso, função de contenção, além da atribuição de coordenação entre as atividades desses poderes. Sua observância é pressuposto da realização das demais normas constitucionais na esfera orçamentária, especialmente no que tange aos princípios da legalidade e democracia[32].

---

[29] MARTINS(2001). p.165.
[30] Ibidem.
[31] Ibidem.
[32] Ibidem.

A preocupação do constituinte com a produção de orçamentos equilibrados, exigindo-se maior responsabilidade do administrador público, que deve empenhar-se em servir à nação e à sociedade, e não aos interesses da burocracia ou de interesses eleitorais e patrimoniais particulares também é nítida no contexto da LRF. E para que se obtenha essa disciplina, fez-se indispensável a edição de regras a serem igual e rigorosamente seguidas por governantes de todas as esferas, prevendo-se, ainda, medidas de correção das distorções e recondução das finanças à "normalidade" – embora seja o regramento ainda carente de previsão de sanções ao administrador que insiste em extravasar dos limites de sua competência no gerenciamento de recursos públicos[33].

Essa característica de indiferença da LRF frente às possíveis divergências de interesses entre as diferentes esferas de governo quanto à priorização dos gastos públicos, e a falta de previsão, no dispositivo, de tratamento que leve em conta as especificidades econômicas e sociais de cada ente federado, constitui a principal crítica ao diploma[34].

A Lei, assim, traz à tona a discussão clássica dos orçamentos equilibrados, contestada por Keynes no contexto da Grande Depressão da década de 1930, crítica essa que, diante do desenrolar das crises financeiras recentes, vem se mostrando útil na defesa da produção de déficits públicos de maneira a estimular a atividade econômica.

Observe-se, por outro lado, que o caráter recessivo do equilíbrio orçamentário tem se mostrado conveniente em ambientes de elevadas taxas de juros, uma vez que eventuais déficits devem ser cobertos por empréstimos de alto custo. Daí a exigência do Fundo Monetário Internacional de que o Brasil seguisse rigorosamente sua cartilha de austeridade fiscal, nos frequentes auxílios necessários à regularização das contas públicas no passado.

Vê-se que, em um aparente contrassenso, a transgressão ao princípio do orçamento equilibrado é bem vinda quando o setor privado dos países exportadores de capital não tem condições de abastecer os governos centrais daquelas nações pela via regular do mercado de títulos públicos, fazendo-se necessária uma inundação de recursos originados em déficits fiscais nas economias desenvolvidas.

---

[33] OLIVEIRA(2001). p. 276.
[34] Ibidem.

Entretanto, tal como visto em nossa história recente, esse comportamento leva a uma redução nas taxas de juros, chegando-se à situação da "armadilha da liquidez" preconizada por Keynes, ampliando-se o estímulo ao consumo e redução da poupança, necessária à cobertura futura desses déficits.

Dessa forma, pressupondo-se consenso de aversão às recessões, vê-se que o equilíbrio orçamentário é um meio de prevenção de excessos na administração de recursos públicos em tempos de calmaria, de forma que déficits sejam produzidos apenas como remédio à deficiência da atividade econômica, com reflexos possivelmente devastadores na alocação intergeracional de riquezas.

Os princípios da universalidade e da generalidade, por sua vez, vêm descritos no art. 153, § 2º, inciso I, que estabelece:

> *Art. 153. [...]*
>
> *§ 2º - O imposto previsto no inciso III:*
>
> *I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.*

No entanto, os princípios da generalidade e da universalidade não se aplicam apenas ao imposto de renda, constituindo princípios implícitostambém nos demais tributos.Nessa linha, a generalidadesignifica que "o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência"[35].

Simetricamente, ao conceder um incentivo fiscal, o ente federativo cria situações em que tais princípios são excepcionados, uma vez que, ainda que momentaneamente, nem todos os contribuintes que praticam o ato serão integralmente atingidos pelo tributo. Issosignifica que o legislador, naquele momento, estabelece como prioritário um outro princípio constitucional, como o da erradicação da pobreza ou o do equilíbrio de oportunidades de desenvolvimento entre os diversos entes federativos.

Dessa forma, é importante que se tenha em mente o caráter transitório de tais medidas, de modo que seu efeito não onere em demasiado os contribuintes que não foram agraciados com tais benefícios.

---

[35] DIFINI(2003).

Haverá, ainda, ocasiões em que nem todos os fatos geradores descritos na hipótese de incidência ensejarão o lançamento na forma prevista em lei, resultado de incentivo econômico dado a determinado segmento produtivo na forma de renúncia de receita.

Similarmente ao que foi apontado na discussão do princípio da generalidade, também o princípio da universalidade tributária é afetado no âmbito das exonerações fiscais. Para Difini,"universalidade significa incidir o tributo sobre todos os fatosdescritos na hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos)"[36].

Quando da implementação de um benefício fiscal, também exsurgem ocasiões em que este benefício é relativizado frente a um outro princípio constitucionalmente consagrado que o legislador estima ser merecedor de tutela de forma preferencial.

No caso de incentivos ao setor de aviação por meio de redução da alíquota do ICMS de 25% para 12% incidente sobre o querosene destinado àquele fim, atualmente em discussão no Distrito Federal, estima-se que o segmento aeronáutico, que vem se retraindo, merece incentivos econômicos que justificassem a relativização, ainda que de forma transitória, da aplicação do princípio da universalidade, vez que eleita situação em que o tributo não incidiria da mesma maneira em que se previa para outros setores da economia.

Uma vez mais, saliente-se que tais exceções podem ocasionar distorções indesejáveis no que tange à competitividade entre as diferentes atividades econômicas, e que esses benefícios devem se limitar à remediação de situação efêmera, sob pena de se produzir uma atmosfera econômica insustentável.

Em nosso exemplo, poderá ocorrer, em um futuro próximo, uma retração do setor de transporte rodoviário interestadual de passageiros decorrente da perda de competitividade com o segmento aéreo. Adicionem-se a isso as recentes medidas de redução do IPI incidente sobre automóveis, que intensificou o processo de endividamento das famílias e agravou problemas ambientais.

Outro princípio de interesse em nosso estudo – e que será discutido com maior profundidade na seção 9 - é o da legalidade específica. A EC n°3/1993 aperfeiçoou a previsão do princípio da legalidade específica já presente na redação original do texto constitucional, que continha algumas imperfeições que induziam o intérprete a erro,

[36] Ibidem.

levando-o a crer que isenções, créditos presumidos e reduções de base de cálculo – inclusive nos que se refere a contribuições para custeio da Seguridade Social - prescindiam de lei específica. Conforme aduz o art. 150, §6º, da Constituição da República:

> *Art. 150. [...]*
>
> *§6º Qualquer subsídio ou isenção, redução ou base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g.*

Dessa forma, a referida Emenda Constitucional consagrou o princípio da exclusividade da lei tributária, "vedando-se fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais ao Poder Executivo", bem como da especificidade da lei, de modo que "leis diversas, reguladoras de matéria estranha, como de Direito Civil, de Direito Administrativo, Comercial ou mesmo de Direito Tributário – mas que trate de tributo diferente daquele para o qual se dá a isenção ou a redução – não podem conceder remissões, anistias, incentivos fiscais e outros benefícios tributários"[37].

Ressalvam-se apenas as isenções relativas ao ICMS, que devem ser firmados por meio de convênios firmados pelos Estados federados, nos moldes da LC 24/1975, de forma a se mitigarem os incentivos à "guerra fiscal" entre aquelas pessoas políticas.

Outro princípio de grande relevância no estudo dos incentivos fiscais é o do paralelismo das formas. Bonavides leciona que "um ato jurídico só se modifica mediante o emprego de formas idênticas àquelas adotadas para elaborá-la". A tal situação atribui a ocorrência do princípio do paralelismo das formas[38].

A respeito, afirma Miranda que "o princípio do paralelismo das formas obriga a que em seu desfazimento sejam ouvidos e consultados os mesmos órgãos que participaram de sua formação"[39].

---

[37] BALEEIRO(2008).p.931.
[38] BONAVIDES(1996). p.182.
[39] MIRANDA(1998). p.95.

Sendo assim, o referido princípio é aplicável a nosso estudo na medida em que, existe a necessidade da previsão regulamentar da renúncia fiscal na forma da lei complementar, requisito que se materializa no art. 14, §1º, da LRF por exigência do art. 146-A, CF/88.

Simetricamente, exige-se que lei trate de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado, seguindo os mesmos requisitos formais da norma que crie ou majore tributos, conforme previstono art. 150, I, CF/88.

Sobre o requisito da anterioridade nonagesimal, Gassen explica que "o princípio da anterioridade tributária tem como objetivo principal proteger o contribuinte de surpresas, de acontecimentos imprevistos, no caso, de instituição ou majoração de tributos de forma instantânea, a 'toque de caixa' [...]. Como a cobrança de tributos por parte do Estado importa em apropriação de patrimônio de terceiro, [...] que se faça com o devido aviso [...], para que o contribuinte possa se planejar [...] em termos econômicos para o pagamento do tributo. Esse é o princípio da anterioridade tributária: o ente tributante quando instituir ou majorar um tributo terá que fornecer ao contribuinte um prazo temporal razoável para que este possa provisionar recursos econômicos para o pagamento do tributo"[40].

De tal afirmativa pode-se inferir que não haverá necessidade de que lei que estabeleça a renúncia de receitas vigore apenas a partir do exercício seguinte, ou que deva respeitar o prazo de noventa dias (princípio da anterioridade nonagesimal) para entrada em vigor[41].

É seguro que, ao se restabelecerem as alíquotas vigentes antes da medida que as reduziu, será necessária a observância do princípio da anterioridade e eventualmente da noventena, no último caso nos moldes do entendimento do STF na ADI 4661, conforme se segue:

> ADI 4661 MC / DF - DISTRITO FEDERAL
> MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
> Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO
> Julgamento: 20/10/2011 Órgão Julgador: Tribunal Pleno
>
> Ementa

[40] GASSEN(2004). p. 22.
[41] Ibidem.

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO – ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade. TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea "c", da Carta da República.
>
> Decisão
>
> O Tribunal, por votação unânime, concedeu a liminar, com eficácia extunc, contra o voto do Relator, que a concedia com eficácia ex nunc [...].

Oprincípio da isonomia tributária, da igualdade tributária, ou da proibição dos privilégios odiosos, previsto no art. 150, inciso II, da CF/88 estabelece que todos são iguais perante a lei, verificando-se a necessidade de tratamento igual aos contribuintes que se encontrem em situação idêntica, e desigual aos que estejam em situações diversas, na medida da sua desigualdade.

O grande problema está, então, na identificação exata da desigualdade que requer tratamento distinto entre contribuintes que não se encontram em situação idêntica. A resposta é, para Sabbag,"que o tratamento diferenciado, pela via de isenções ou de incidência tributária menos onerosa, revela-se nas situações que exponham ausência de capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/88) ou que mereçam tratamento fiscal compatível com a diferença verificada na questão da expressão econômica, por meio técnica de incidência de alíquotas, passíveis de exteriorização pela via da seletividade, da progressividade ou da proporcionalidade"[42].

Assim, ao conceder benefício de ordem tributária, o ente tributante deve cuidar para que o incentivo não se transforme em elemento criador de distorções, o qual, a pretexto de corrigir situação alocativa indesejável, termina por onerar excessivamente determinado setor produtivo, ferindo, assim, o princípio da isonomia tributária.

Finalmente mencione-se que a ordem jurídica tem dois papéis primordiais a desempenhar, no que se refere ao atingimento dos objetivos de racionalidade e transparência pelo governante. O primeiro deles é assegurar que o processo decisório

[42]SABBAG(2013). p. 4.

seja realizado de forma pública e democrática. A segunda atribuição é a de prover meios para que as escolhas não sejam aleatórias ou arbitrárias[43].

Segundo ele, o principal instrumento a serviços desses fins, em matéria financeira, é o orçamento público. E o conjunto de previsões constitucionais concernentes aos requisitos legais de conformação de despesas e receitas designa-se como *devido processo orçamentário*, requisito de legitimidade das decisões tomadas nesse domínio[44].

Vistos os princípios tributários e orçamentários que se ligam ao conteúdo da LRF, passemos às principais características dessa lei.

5. Características e Críticas à LC 101/2000

Em vigor desde 5 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) constitui-se no principal instrumento regulador das contas públicas do País, composta de 75 artigos distribuídos em dez capítulos, merecendo destaques os seguintes pontos[45]:

- São estabelecidos limites para os gastos de pessoal para as três esferas de governo e para cada um dos Poderes;
- Estabelecem-se restrições ao aumento de despesa no último ano do mandato, sendo proibido o aumento de gastos com pessoal no segundo semestre, a contratação de antecipação de receita orçamentária e a contratação, nos oito últimos meses, de obrigações que não tenham recursos gerados no próprio mandato para seus pagamentos;
- Cada nova despesa de duração superior a dois anos, para ser efetivada, deverá ter assegurada a sua fonte de financiamento.
- Os prefeitos devem assumir compromissos com metas fiscais e, a cada quatro meses, apresentar ao Legislativo municipal e à sociedade o Relatório de Gestão Fiscal, demonstrando o cumprimento ou não dessas metas;
- As dívidas são limitadas por resolução do Senado;

[43] MENDONÇA(2010). p. 129.
[44] Ibidem.
[45] KHAIR(2000). p. 5.

- Ficam proibidos os refinanciamentos de dívidas de Estados e Municípios, de forma que cada ente da Federação seja responsável pela administração de suas finanças;
- O descumprimento dos limites estabelecidos pela lei acarreta a suspensão de transferências voluntárias, a contratação de operações de crédito e a concessão de garantias para a obtenção de empréstimos.

Dentre as principais críticas que vêm surgindo ao longo de sua história, enumeram-se[46]:

- Possui caráter centralizador, ao prever severo controle das contas estaduais e municipais, bem como dos três Poderes, possivelmente atentando contra o pacto federativo e o princípio da independência dos poderes. Tal característica advém da inspiração no modelo neozelandês, concebido em um Estado parlamentarista e unitário;
- Baixa sensibilidade quanto às questões do desenvolvimento e às peculiaridades sociais de cada região do País;
- Defendem alguns autores que os princípios republicano e federativo - aliados à norma insculpida nos artigos 165 e 167 da Constituição Federal, que estabelecem princípios orçamentários como o da anualidade e da universalidade - seriam suficientes para tornar a legislação infraconstitucional dispensável como instrumento regulador da gestão das finanças públicas;
- Existência de pontos controvertidos em torno da constitucionalidade da regulamentação das renúncias de receitas em Estados e Municípios.

Diante de tais características, e apesar das críticas, observa-se que a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal representa um importante esforço de abandono das práticas patrimonialistas que por séculos permearam o cotidiano de nosso país, historicamente associadas ao atraso econômico e social de nossa nação, em favor de uma postura mais austera – embora ainda carente de aperfeiçoamentos – no manejo dos recursos públicos.

[46] KHAIR(2000). P.

Parte II – Dos Incentivos Fiscais

6. Renúncia de Receita: Definições Legais e Doutrinárias

De modo a definir o conceito de exclusão do crédito tributário, invoquemos o art. 175 do CTN:

> *Art. 175. Excluem o crédito tributário:*
>
> *I – a isenção;*
>
> *II – a anistia;*
>
> *Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou delas consequentes.*

Baleeiro chama atenção para o fato de a isenção não se confundir com o conceito de imunidade, tampouco com o de não-incidência, pois a primeira é de ordem constitucional e dirigida ao legislador, vedando que a lei determine o nascimento da obrigação tributária[47].

Já a isenção obedece ao princípio da legalidade, oriunda que é de norma infraconstitucional dirigida à autoridade administrativa. Exclui da incidência do tributo determinadas situações ou pessoas, excluindo a constituição do crédito, porém podendo manter as obrigações acessórias[48].

Ainda segundo Aliomar Baleeiro, a experiência brasileira tem mostrado que uma série de institutos provocadores de efeitos econômicos similares – de exoneração tributária e consequente desenvolvimento econômico – tem sido utilizadas, como, por exemplo, as imunidades, as isenções e formas especiais de incentivos (alíquotas zero, reduções de tributos, créditos presumidos, compensações, remissões, devoluções de tributos pagos). Tais institutos podem ser agrupados em dois grandes grupos[49]:

- **São exógenos os que não alteram a estrutura interna da norma tributária**, pressupondo o prévio nascimento da obrigação tributária e extinguindo-a (remissão, compensação, prescrição, decadência), ou que anulam-lhe os efeitos

[47] BALEEIRO(2008). p. 916.
[48] Ibidem.
[49] Ibidem.

(devolução de tributo pago), ou que cancelam os efeitos da norma sancionatória (anistia).

- São endógenas as regras que alteram o âmbito de validade da norma de tributação, não se verificando a ocorrência de hipótese ou fato gerador, como é o caso das isenções totais (inclusive alíquota zero) e parciais (reduções de base de cálculo ou alíquota e deduções diversas).

Já as renúncias de receitas podem ser classificadas e definidas da seguinte forma[50]:

1) ***Anistia**, regulada pelos arts. 180 a 182, CTN, é o perdão do crédito tributário e da infração tributária;*
2) ***Remissão**, total ou parcial, nos termos do art. 172, CTN, significa perdão apenas do crédito tributário;*
3) ***Subsídio** é a quantia ou o auxílio que o Estado dá ao particular por força de convênio ou acordo para desenvolvimento de atividade de interesse social;*
4) ***Crédito presumido** é o valor estimativo, fixado pelo poder público a favor do contribuinte de imposto de natureza não-cumulativa em função dos insumos e da combinação de fatores de produção (matérias-primas, materiais secundários consumidos no processo de industrialização, energia consumida etc.) que entram na produção final de bens ou serviços".*
5) ***Isenção de caráter não geral** é a que se concede caso a caso, mediante exame da autoridade administrativa competente, nos termos do art. 179, do CTN", obedecido o princípio da reserva legal, assumindo feição contratual, representando privilégio fiscal condicionado ao atendimento, por parte do contribuinte, de certos requisitos de interesse público, por prazo determinado.*
6) ***Isenções gerais**, que são incondicionadas, estão fora do alcance da norma sob comento.*
7) ***Alteração de alíquota ou redução da base de cálculo** dizem respeito ao aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária encontrando-se sob reserva de lei (art. 97, II, do CTN).*

Tais definições coincidem com a classificação expressa no próprio§1ºdo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que traz como definição de renúncia de receita o seguinte:

[50]HARADA(2012). p. 543.

> "Art. 14 [...]
>
> §1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado".

Questão interessante a respeito da redação desse dispositivo é levantada por NÓBREGA (2006). Seria desejável saber se a enumeração nele contida é *numerusclausus*, ou se é apenas exemplificativa. O autor fundamenta sua resposta em parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda do Estado de Minas Gerais, que propõe o seguinte[51]:

1) *Um dos objetivos da LRF é o equilíbrio entre receitas e despesas (art. 1º, §1º, art. 4º, I, "a");*
2) *O art. 165, CF/88 é amplo (o referido dispositivo estabelece que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia);*
3) *As demais formas de exoneração tributária não previstas expressamente no dispositivo caracterizam renúncia fiscal, têm reflexo no equilíbrio das contas públicas e não há sentido lógico em não considerá-las.*

O argumento é responsável pois interpreta a norma segundo o princípio da gestão fiscal responsável, com o equilíbrio entre receitas e despesas. Assim, qualquer benefício que corresponda a tratamento diferenciado deve, segundo o autor, considerado renúncia de receita, e o conceito de renúncia de receitas não deve se limitar ao que está expresso no dispositivo legal[52].

O autor lembra, ademais, que a Receita Federal do Brasil tem adotado, há vários anos, a ideia de que renúncias são as concessões de incentivos que atendam, cumulativamente, aos critérios de redução da arrecadação potencial, de aumento da disponibilidade econômica do contribuinte e que constituam, juridicamente, uma exceção à norma que referencia o tributo ou alcancem, exclusivamente, determinado grupo de contribuintes[53].

Estabelecidos os conceitos legais e doutrinários concernentes às renúncias fiscais, apresentamos, a seguir, argumentos contrários e favoráveis à constitucionalidade de tais

[51] NÓBREGA(2006). p. 110.
[52] Ibidem.
[53] Ibidem.

institutos, consagrados que são pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pelo Código Tributário Nacional e pela própria Constituição Federal.

7. Exame da Constitucionalidade da Renúncia de Receitas

A concessão de incentivos fiscais pelo ente tributante é normalmente vista com cautela por grande parte dos que lidam com a matéria. Para alguns, o incentivo fiscal constituiria privilégio outorgado a determinado contribuinte em detrimento da coletividade, o que seria inadmissível na busca da justiça fiscal. Essa renúncia de receita tributária geraria insatisfações em razão de o Poder Público não realizar despesas que atendam às necessidades coletivas e ainda oferecer bens e serviços públicos precários. Isso sem considerarmos que, em tempos de desequilíbrio fiscal, renúncias de receitas acarretam maiores sacrifícios no saneamento das contas públicas[54].

A tese da inadmissibilidade de outorga de incentivos fiscais ganha força com o advento da Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece restrições à concessão de incentivos fiscais, no intuito de que o equilíbrio das contas públicas seja resguardado, como se vê em seu art. 14:

> *"Art. 14.A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*
>
> *I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;*
>
> *"II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição."*

O art. 14 da LRF impõe limites para a concessão ou ampliação de benefícios de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, exigindo-se a demonstração de

[54] NOYA(2001). pp.1-8.

que tal renúncia foi considerada e de que não afetará os resultados fiscais pretendidos, acompanhada das devidas medidas de compensação.

GRUPENMACHER (2001) afirma ser "imprestável" e "inoperante" o §1º do art. 14, por estar eivado de inconstitucionalidade por afronta ao princípio federativo (agressão à autonomia arrecadatória e gerencial das pessoas políticas de direito público) e ao art. 146, CF, na delimitação das funções das leis complementares. A Carta Magna reservou aos Estados e Municípios a faculdade do exercício da competência tributária, bem como de deixar de exercê-lo, que não deve ser tangida pela norma nacional infraconstitucional[55].

Os incentivos públicos outorgados ao sujeito passivo tributário, de acordocom o cenário nacional presente, podem ser agrupados, quanto à adequação constitucional, em incentivos normais, que observam as prescrições constitucionais doart. 155, §2º, XII, "g", e incentivos anômalos, entendidos como aqueles que não observam os balizamentosconstitucionais citados. Esses incentivos ainda podem serconsiderados sob duas vertentes[56]:

- *integrantes da guerra fiscal;*
- *puramente discricionários;*

Quanto à natureza jurídica, o referido autor classifica tais incentivos como i) fiscais ou tributários - que se operam na obrigação tributária, alterandoo quantum a ser recolhido ao Erário; e ii) incentivos financeiros, que se realizam sobre o valor arrecadado em momentoposterior à extinção da obrigação tributária, mediante restituiçãoou financiamento ou modalidade semelhante[57].

Estudamos, aqui, os incentivos fiscais normais frente ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Relativamente a eles, quando de competência estadual, CARIBÉ (2000) sugere que o art. 14 deve ser tido como é inconstitucional por razões que serão abordadas a seguir.

[55] GRUPPENMACHER(2001). p. 23.
[56] CARIBÉ(2002). p. 2.
[57] Ibidem.

7.1.Da Violação do Princípio Federativo

Em seu art. 1º, a Constituição Federal estabelece que a "a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]". Não se estabelece, na Carta Maior, diferenciação hierárquica entre os entes federativos, que se distinguem, isso sim, pelas competências distintas nela previstas. A igualdade jurídica entre União, Estados e Municípios refere-se, então, a feixes de atribuições postos em atuação pelos princípios e normas elencados em nossa Constituição, que assegura ampla autonomia a cada um deles[58].

Daí deriva o entendimento segundo o qual não se exercerá um poder mais amplo quando puder ser exercido poder local, pela relação mais íntima que o cidadão possui com seu município do que com a União.

A federação,consiste na "união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados [...], Estados-membros ou simplesmente Estados", assentados no princípio da autonomia das entidades componentes e apoiados na existência de governo próprio e posse de competência exclusiva. É, portanto, do princípio federativo que emerge o caráter autônomo das unidades federadas, cujas exceções são taxativamente enumeradas pelo art. 34, CF (hipóteses de intervenção)[59].

Sendo assim, não obstante "haja uma tensão na distribuição de atribuições entre o poder global da federação e os poderes parciais das unidades federadas, um poder não pode suplantar o outro, sob pena de se por em risco a própria estabilidade da federação. Segundo o mesmo autor, "se os poderes parciais, Estados, no caso, suplantarem o poder geral, não se tem federação, mas conjunto de unidades políticas independentes, sem a harmonização de um ente global comum. Se, ao contrário, o poder geral suplanta os locais, também não se terá federação, mas um Estado unitário ao qual se subordinam as unidades políticas parciais"[60].

Ademais, o princípio federativo e a autonomia das unidades federadas é passível de ser extraído também da leitura dos arts. 18 e 25 da Constituição Federal, onde se lê:

---

[58] Ibidem. pp. 3-10..
[59] SILVA(1999).
[60] CARIBÉ(2002). p. 4.

> "Art. 18 *A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição."*
>
> *"Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.*
> *§1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição."*

Ora, a competência residual dos Estados no que tange à concessão de benefícios fiscais é visível no art. 155, §2º, XII, "g", que dispõe que "cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos fiscais e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Segundo o tributarista pernambucano, "tal preceito constitucional outorga à lei complementar apenas a tarefa de regular a forma como deverão ser celebrados os acordos (convênios) pertinentes a incentivos fiscais. Esses aspectos, desde que observada a forma delineada em lei complementar, são de competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal"[61].

Sendo assim, não tem a lei complementar o condão de "amesquinhar" o princípio federativo, garantido em nossa Carta Magna como cláusula pétrea pelo art. 60, §4º, I, da Constituição Federal[62].

Deve-se observar que, ao atribuir à lei complementar a faculdade de"estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes", o art. 146, III, a, CF abriu a possibilidade de ingerência indevida de regramento federal em assuntos relativos à competência tributária residual dos Estados-membros, intervenção esta alheia ao rol taxativo do art. 34 da Carta Magna.

Dessa forma, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, ao intervir na concessão de incentivos fiscais estaduais, limita a autonomia estadual, afrontando o princípio federativo.

---

[61] Ibidem. p. 5.
[62] Ibidem. p. 15.

7.2. DaViolação do Princípio Fundamental Pertinente ao Desenvolvimento Nacional e Redução das Desigualdades Econômicas Regionais

Dispõem os incisos II e III do art. 3° da Constituição Federal, acerca dos Princípios Fundamentais da República Federativa do Brasil:

> *"Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]*
>
> *II - garantir o desenvolvimento nacional;*
>
> *III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;*
>
> *[...]"*

Nos termos desse artigo, o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades econômicas regionais constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Essas metas poderão ser alcançados por várias medidas implementadas ou permitidas pela Federação, entre elas situando-se os incentivos fiscais. Tais favores têm por objetivo a atração de empresas para a unidade federada, ou mantê-las em atividade[63].

Com o intuito de suprir ou complementar a insuficiente atratividade do ambiente econômico disponível na unidade federada, os incentivos fiscais têm como propósito primeiro trazer, para o Estado, novos empreendimentos, fazendo crescer a economia local. Em segundo lugar, os benefícios fiscais objetivam tanto a retenção da empresa no Estado - evitando sua migração para outra Unidade da Federação -, quanto a manutenção da atividade da empresa, evitando sua desativação. Em ambos os casos, busca-se evitar o declínio da economia local. Dessa forma, tal enfoque demonstra o papel do incentivo fiscal como instrumento tributário de desenvolvimento da economia do ente em questão[64].

Sobre isso, "é precisamentequando o Estado pretende encorajar uma atividade determinada, p.ex., econômica, que ele se vale de um incentivo, constituído por um subconjuntode normas estimulantes, destacado das demais normas do

---

[63] Ibidem. pp. 10-14.
[64] Ibidem.

ordenamentotributário, porque visam estimular a atividade e não reprimi-la, como sucedenas tradicionais sanções negativas ou repressivas"[65].

Conforme já visto, o art. 155, §2º, XII, "g" prevê a outorga de incentivos fiscais, podendo-se dizer, nesse sentido, que esse dispositivo constitui expressão da vontade da Federação, não se pode imputar aos benefícios fiscais a qualidade de perda, prejuízo ou atributo equivalente, para o Estado concedente. É, pois, inadmissível atribuir-se à Federação o intuito de causar prejuízo a qualquer de suas unidades federadas[66].

No âmbito estadual, constituem os incentivos fiscais uma das medidas de desenvolvimento nacional e de redução das desigualdades econômicas regionais de que a Federação dispõe. Reza o art. 170, CF, que "a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VII - redução das desigualdades regionais e sociais [...]"[67].

Sendo assim, o art. 155, §2º, XII, "g", deve ser interpretado harmonicamente com o art. 3º, II e III, eo art. 170, vez que esses preceitos expressam vontade da mesma Federação[68].

Nesse sentido, "ao instituir o programa de apoioao desenvolvimento econômico estadual, a norma incentivadora coloca-se a serviço de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a promoção do desenvolvimento econômico e recebe fundamento bastante devalidade nos respectivos preceitos constitucionais, que não veiculam simplesnormas, mas princípios e garantias constitucionais fundamentais, assim nomeadospela própria CF, no seu Título I"[69].

Os incentivos fiscais são, consequentemente, por vontade constitucional, instrumentos tributários a serviço do desenvolvimento nacional e da eliminação das desigualdades econômicas regionais. Para BORGES (2002), "interditar ou restringir a concessão desses benefícios fiscais implica em impedir ou dificultar o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades econômicas regionais; implica, pois, em violar o

[65] BORGES(2000). pp. 81-99.
[66] CARIBÉ(2002). p. 10.
[67] Ibidem.
[68] Ibidem.
[69] BORGES(2000). pp. 81-99.

princípio fundamental respectivo, encartado na Constituição Federal, no art. 3º, II e III"[70].

Para o mesmo autor, o art. 14 da LRF tem esse despropósito, pois esse preceito normativo estabelece que a concessão ou a ampliação de incentivo fiscal deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício, sendo permitida a concessão do benefício caso ele não afete as metas de resultados fiscais, vedando-a em caso contrário[71].

Surge, daí, a seguinte condição:

a) Estados com suas contas regulares podem conceder incentivos fiscais;

b) Estados com suas contas irregulares não podem outorgar tais benefícios, salvo se adotarem providências tributárias compensatórias.

De tal condição decorre uma aparente contradição, segundo a qual Estados que tiverem suascontas equilibradas podem conceder incentivos, atraindo mais investimentopara o seu território. Já os entes federados em situação inversa ficam impedidos dessa outorga, nãopodendo atrair recursosmediante esse artifício.O preceito normativo em estudo, com as restrições por ele impostas quanto à concessão de incentivos fiscais, libera o crescimento econômico de Estados economicamente mais fortes, mas impede esse mesmo desenvolvimento aos entes economicamente mais fracos, agravando-se as desigualdades regionais[72].

Assim, dentre os motivos enumerados por CARIBÉ (2002) para que seja dado por inconstitucional o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, estão as restrições aos instrumentos de alcance da promoção do desenvolvimento econômico e da eliminação das desigualdades regionais, visto que a vigência desse dispositivo tem como efeito o cerceamento das possibilidades de proteção, pelos Estados, do bem jurídico constitucionalmente tutelado no art. 3° da Carta Magna.

---

[70] Ibidem.
[71] Ibidem.
[72] CARIBÉ(2002). pp. 10-14.

7.3. Da Violação dos Princípios da Isonomia, da Livre Concorrência e da Inadmissibilidade de Diferenciação Tributária em Função da Origem

Outro ponto que pode eventualmente eivar de inconstitucionalidade o art. 14 da LRF são as contradições originadas das condições por ele impostas em caso de constatação de impacto sobre as metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. O dispositivo admite a possibilidade de um Estado que, não cumprindo a condição de preservar os objetivos fiscais previstos na LDO , seja proibido de conceder um benefício fiscal sobre o ICMS, enquanto um outro ente federado poderá fazê-lo por situar-se em condição mais favorável com respeito a esse requisito[73].

Cria-se, daí, aparente contradição por conferir maior competitividade aos produtos dos Estados mais ricos, a quem será permitido reduzir as alíquotas do ICMS, em detrimento dos entes que não dispõem desse instrumento, condenados a vender mais caro a produção de um parque produtivo já defasado[74].

Argumenta-se, daí, que fica criada uma inadmissível guerra fiscal estabelecida pela Lei Complementar 101/2000, onde se favorece um Estado e se prejudica outro, e em que o Estado impedido de reduzir suas alíquotas nada pode fazer para desfazer a vantagem usufruída pelos entes que não enfrentam tal restrição[75].

Ademais, de acordo com CARIBÉ(2002), agridem-se outros princípios constitucionais,tais como[76]:

a) ***princípio da isonomia em relação aos Estados*** *(CF, art. 1º): o Estado que concede o benefício desfrutará de efeitos negados ao ente impedido de dispor do mesmo instrumental fiscal;*

b) ***princípio da isonomia em relação ao contribuinte*** *(art. 5º, II; art. 150, II): o contribuinte que promove a saída dobem incentivadoserá menosonerado e terá maior vantagem de mercado do que o um concorrente não beneficiário do mesmo incentivo fiscal;*

c) ***princípio da livre concorrência*** *(CF, art. 170, IV; art. 173, §4º): em decorrência do incentivo seletivo, a mercadoria objeto do benefício terá melhores condições de comercialização do que a sua concorrente que não dispõe desse privilégio, desequilíbrio esse inadmitido constitucionalmente;*

---

[73] CARIBÉ(2002). p. 15.
[74] Ibidem.
[75] Ibidem.
[76] Ibidem.

d) ***princípio da inadmissibilidade de tributação diferente em função da origem da mercadoria*** *(CF, art. 152): sobre a mercadoria proveniente do Estado concedente do incentivo incidirá menor ônus tributário e menor preço do que a originária do Estado concorrente impedido de conceder o mesmo incentivo. Tal intervenção estabelece preferência tributária em função da origem da mercadoria, ferindo princípio constitucional que veda essa discriminação.*

Sendo assim, o autor defende a inconstitucionalidade do dispositivo como meio de se superarem as alegadas distorções, restabelecendo-se um ambiente propício à concorrência e aos instrumentos de incentivo ao desenvolvimento econômico, observadas as peculiaridades produtivas de cada Estado.

7.4. DaViolação do Princípio daPolítica Tributária Nacional

Em reflexão sobre o ICMS, "ainda que aceitemos,*ad argumentandum tantum*, que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal vale para os Estados (Distrito Federal), ele positivamente não incide sobre as normas que concedem isenções de ICMS. É que tais benefícios [...] só podem surgir a partir de convênios celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal e depois por eles ratificados. Na realidade, a mola propulsora destes benefícios é a conjugação de vontades de todas as unidades federativas interessadas"[77].

Conclui o jurista, que "o convênio não é expressão da vontade unilateral do Estado, mas de todas as Unidades da Federação, mesmo que de fato apenas alguns Estados instituam o benefício fiscal autorizado", e que "é o interesse nacional que preside a adoção de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS, não o interesse meramente local"[78].

Sendo assim, se as concessões de isenções fiscais, especialmente de ICMS situam-se no âmbito da previsão principiológica constitucional, argumentam alguns autores que não estariam daí autorizados os dispositivos infraconstitucionais - tais como a LRF em seu art. 14 – a estabelecerem normas que privilegiem interesses estaduais, isoladamente.

---

[77] CARRAZZA(2002).
[78] Ibidem.

Nesse sentido prossegue CARRAZZA (2002): “Acima da Lei de Responsabilidade Fiscal está o art. 155, §2º, XII, “g”, da Carta Magna, que, no intuito de evitar atritos entre as unidades federativas (com prejuízo da harmonia da Federação), estabelece que os Estados e o Distrito Federal deliberarão entre si para conceder ‘isenções, incentivos fiscais’ em matéria do ICMS. Os eventuais impactos orçamentários financeiros destas medidas nas unidades federativas individualmente consideradas não têm o condão de sobrepujar o interesse nacional que leva à consideração dos convênios- ICMS[79].

Dessa forma, o art. 163, I, CF, ao admitir edição de Lei Complementar que disponha sobre Finanças Públicas, como é o caso da LRF, não determina o alcance desse ato normativo, não se podendo dele extrair a permissibilidade para limitar-se o alcance do art. 155, §2º, XII, “g” da nossa Lei Maior. A regra geral da autonomia das unidades federadas impõe-se, pois, em sua totalidade, e qualquer exceção deve ser trazida de maneira explícita[80].

Assim, o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal não estabelece exceção à concessão de incentivo fiscal. Regula-o inteiramente, estabelecendo condições de outorga, o que lhe imputa a natureza de preceito genérico e não específico. E de tal amplitude genérica não pode advir exceção ao art. 155, §2º, XII, “g” da Carta Magna, devendo ser o art. 14 da LRF, segundo alguns autores, considerado inconstitucional[81].

Em reforço a esse argumento CARIBÉ(2002) afirma que, “se a exceção afasta a regra geral, a matriz constitucionaldos incentivos fiscais – art. 155, §2º, XII, “g” – afasta, relativamente a incentivosfiscais, o regramento do art. 163, I.”. O art. 163, I, CF, que submete as finanças públicas à regência de lei complementar, à míngua de especificidade, consubstancia norma geral de Direito Financeiro, e nãotem aplicabilidade sobre ações específicas dos Estados[82].

---

[79] Ibidem.
[80] CARIBÉ(2002). pp. 15-17.
[81] Ibidem.
[82] Ibidem.

7.5. Da Violação do Princípio da Tributação Exclusiva

A Constituição da República, em seu art. 155, II, estatui prevê a competência dos Estados federados e do Distrito Federal na instituição de impostos incidentes sobre operações mercadorias e serviços de transporte interestadual e de comunicação:

> *"Art. 155 [...]*
>
> *II - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior."*

Conforme já visto, a Constituição Federal consagrou o princípio da exclusividade de competência no que se refere à partilha dos poderes de tributação entre os níveis governamentais. Tal repartição é rígida, tendo cada nível do governo seus próprios impostos, os quais não podem ser lançados por nenhuma outra entidade federada[83].

Segundo a Constituição da República, as intervenções quanto ao ICMS ocorrem por meio de lei complementar (arts. 146 e 155, §2º, XII) e de Resolução do Senado Federal (art. 155, §2º, IV a VI), traduzindo-se em hipóteses restritas, dizendo respeito a disposições gerais necessárias à integridade da própria Federação. Nas palavras de Caribé, "a intervenção que não objetive a harmonização da Federação, se ocorre, é, seguramente, inconstitucional"[84].

O art. 14, inciso II, da LRF dispõe que a concessão de incentivos tributários deverá "estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição". Isso quer dizer que, havendo renúncia de receita tributária da qual decorra risco de atingimento das metas de resultados fiscais, o incentivo somente poderá ser outorgado se a respectiva Unidade federada aumentar a arrecadação em outro segmento da atividade mercantil[85].

Há, neste caso, segundo Caribé, inegável intervenção da lei complementar na competência tributária das unidades federadas, em dois aspectos. Primeiro, regulação

---

[83] Ibidem. pp. 17-20.
[84] Ibidem.
[85] Ibidem.

dos incentivos fiscais em função de seus resultados financeiros (interdição quando houver comprometimento da regularidade das contas públicas). Segundo, aumento de tributação, com reposição da provável perda de receita tributária advinda do incentivo fiscal[86].

BORGES (2000) afirma que "no poder de tributar se contém o poder de eximir, como verso e reverso de uma medalha." Sendo assim, se o poder de eximir a tributação contém-se no poder de tributar, há de se reconhecer a mesma característica à outorga de incentivos fiscais. Argumenta-se que o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, impondo condições de outorga de benefícios fiscais, intervenha na competência tributária das unidades federadas. E, não o fazendo com base na justificativa da harmonização da federação – caso contrário, estaria prevista constitucionalmente, sem necessidade da legislação complementar -, configura-se como dispositivo flagrantemente inconstitucional[87].

7.6. Da Constitucionalidade do Art. 14, II da LRF

A inconstitucionalidade da Lei de Responsabilidade Fiscal foi suscitada pelo Partido dos Trabalhadores - PT, pelo Partido Socialista Brasileiro - PSB e pelo Partido Comunista do Brasil – PC do B, na ADI 2238-56.

O pleno do Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a arguição de inconstitucionalidade formal da lei. Indeferiu, ainda a liminar de inconstitucionalidade material do art. 14, II, LRF, fundada na hipótese de aprovação de crédito especial ou suplementar, pelo Poder Legislativo, para a realização de operações de crédito que excedam as despesas de capital, o qual se constituiria mecanismo idôneo de geração de receita.

Tal argumento é nitidamente insuficiente para a invalidação do dispositivo, vez que se materializa como financiamento, por meio de captação onerosa de recursos de terceiros - e não da arrecadação fiscal -, de benefícios concedidos a particulares, que é justamente o espírito desse inciso da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Diante do limitado universo de pedidos de inconstitucionalidade da LRF, em especial das pessoas elencadas no art. 103, CF, eventualmente interessados na

[86] Ibidem.
[87] BORGES(2000). pp. 81-99.

flexibilização dos seus dispositivos disciplinadores da gestão das despesas estatais, pode-se entrever a extensão do desgaste político a que se expõe o governante ao pretender invalidar norma cujo objetivo precípuo é justamente o tratamento austero da coisa pública.

Parte III – Do Devido Processo Orçamentário

8. Aspectos Materiais da Renúncia Fiscal: O Caso do Distrito Federal

Como visto anteriormente, apenas as isenções relativas ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte e comunicação são ressalvados do princípio da especificidade da lei tributária, vez que devem ser disciplinados por meio de convênios firmados entre todos os estados federados. Nenhum estado pode, unilateralmente, conceder isenção de ICMS, mesmo havendo autorização da Assembleia Legislativa, solução esta trazida pela Constituição para se evitar a ocorrência de guerras fiscais, malgrado esse mecanismo não tenha sido tão eficaz quanto pretendido.

O advento da Lei Complementar n° 24, de 07 de janeiro de 1975 regulamentou o procedimento desses convênios, dispondo em seu art. 4° o seguinte:

> *Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.*

Rapidamente a doutrina passou a apontar a inconstitucionalidade da LC 24/75, que dispensou a aprovação das Assembleias Legislativas, ferindo-se o princípio da legalidade.

A alínea "g", do inciso XII, do art. 155, da CF/88, confere à lei complementar competência para "regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Isso não quer dizer, entretanto, que o convênio substitua a lei, derrogando-se o princípio da legalidade. A validade de lei isentiva do ICMS tem como requisito a celebração prévia de convênio. Os estados são sujeitos, e não destinatários de tais normas jurídicas, as quais possuem eficácia imediata, produzida em decorrência dos atos legislativos de conteúdo fixado nos convênios.

ATALIBA(1980), em trecho de artigo sobre o assunto, afirma:

> *"De acordo com a própria literalidade do §6° do art. 23 da CF/69, os convênios serão celebrados e ratificados. Quer dizer, celebrados pelo Poder Executivo [...] e ratificados por outra autoridade, evidentemente, no caso, o Poder Legislativo [...]. Nenhum intérprete está autorizado a supor que o Texto Magno iria atribuir duas atribuições de natureza tão diversa ao mesmo Poder. Não é lícito presumir a rotura da sistemática constitucional, logo diante de preceito tão explicitamente consentâneo com seus postulados mais básicos[...]. Como pode a Administação dispensar o tributo, se a lei não o dispensa?".*[88]

Apesar da inconstitucionalidade evidente da LC 24/75, sua invalidade não foi reconhecida pelo STF, que tolera a agressão ao princípio da legalidade em virtude da possibilidade – existente tão-somente no campo da hipótese – de ratificação das decisões do CONFAZ pelas Assembleias estaduais.

Livre do ranço autoritário, a CF/88 insiste em uma nova lei complementar mais fiel aos seus princípios fundamentais, somente atribuindo à LC 24/75 papel precário e transitório. O art. 34, §8° do ADCT estabelece que, se no prazo de sessenta dias a partir da promulgação da Constituição não fosse editada lei complementar que instituísse o ICMS, os Estados e o DF estariam autorizados a fixar normas para regular provisoriamente mediante convênios.

Ocorre que tal licença persiste nos dias atuais, e sofre limitações temporais e materiais, pois os convênios não podem se eternizar firmados pelos Poderes Executivos estaduais diante da inércia do Congresso Nacional no sentido da edição de lei resolutiva de conflitos interestaduais. Tampouco a Constituição da República abriu exceções à legalidade no ICMS, o mesmo se verificando em relação a outros benefícios tributários.

De fato, a CF/88 não abre mão do princípio da legalidade, ao estabelecer que:

---

[88] ATALIBA(1980). pp. 127-130.

Art.150 [...]

§6° Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g." (grifos aditados).

O legislador, por sua vez, não pode transferir para o âmbito de atuação do Poder Executivo o exercício do poder de regulação estatal. Isto ficou evidente em 14/06/1995, quando foi deferida pelo STF, por unanimidade, medida cautelar da ADIN 1.296 contra Lei n.º 11.205/95, do Estado de Pernambuco, suspendendo-se a eficácia dessa lei, que outorgava ao Poder Executivo a faculdade de disporsobre matéria tributária, por ofensa ao princípio da reserva legal[89].

Do exposto, observa-se que o art. 4º da LC n.º 24/75 afronta a CF/88, pois o convênio firmado no âmbito do CONFAZ não constitui requisitobastante à concessão de incentivos fiscais. Tal dispositivo fere o § 6º, do art.150, da CF/88 e o princípio da reserva legal, previsto no art. 97, do CTN.

Tampouco pode a LC 24/75restringir a atuação das casas legislativas dos Estados e do Distrito Federal. Isenções autonômicas estabelecidas por lei ordinária ou decreto executivo são de inconstitucionalidade flagrante e podem ser contestadas perante o STF pelos entes federativosprejudicados[90].

Por fim, ressalte-se que tal agressão ao princípio da legalidade deve ser objeto da preocupação e do repúdio do contribuinte, pois nas palavras de Lauro Bracarense, citado por Baleeiro, "cabe ao contribuinte resistir, não apenas na defesa, às vezes economicamente desprezível, de parcela ínfima de seu patrimônio. Mas a defesa do direito à tributação legal coincide com a defesa da liberdade, pois o princípio que lhe ampara nesse combate é o que tornou possível o Estado de Direito, é o que tornou necessários os Parlamentos, onde se manifesta a vontade popular que transforma a

[89] BALEEIRO(2008). p.921-930.
[90] Ibidem.

relação que seria de força, de submissão, de escravidão, em relação jurídica pelo consentimento que lhe dá vida e legitimidade"[91].

9. Dos Procedimentos de Avaliação das Receitas: o caso do DF

9.1 Da Legitimidade das Renúncias de Receitas de ICMS

Simultaneamente às audiências públicas previstas no art. 58, II, CF/88 e art. 48, parágrafo único, I, LRF, procede-se à avaliação de receita que integrará o projeto de lei orçamentária, cujo valor servirá como referência para que delimitem as despesas que serão fixadas no mesmo instrumento legislativo.

De fato, o PL 1.113/2012 que deu origem à Lei n° 5.011/2012 - LOA 2013, em seu art. 1° estabelece que:

> ***Art. 1º*** *Esta Lei estima a Receita do Distrito Federal para o exercício financeiro de 2013, no montante de R$21.303.798.105,00 (vinte e um bilhões, trezentos e três milhões, setecentos e noventa e oito mil, cento e cinco reais), e fixa a Despesa, em igual valor, nos termos do art. 149, § 4º, da Lei Orgânica do Distrito Federal, observado o que dispõe a Lei nº 4.895, de 26 de julho de 2012, Lei de Diretrizes Orçamentárias para o exercício financeiro de 2013*

Para que tais estimativas fossem levadas a efeito de forma transparente, a Lei Distrital 4.895/2012, que dispõe sobre as diretrizes orçamentárias para o exercício financeiro de 2013 (LDO 2013), prevê, em seu art. 9º, que o projeto de lei orçamentária para o ano de 2013 deveria trazer informações detalhadas a respeito dos valores relativos aos benefícios fiscais contemplados nas estimativas de receitas:

> ***Art. 9º*** *O projeto de lei orçamentária anual será acompanhado de quadros demonstrativos com as informações complementares que se seguem [...]:*
>
> *[...]*
>
> *IV – Quadro IV – Projeção da Renúncia de Receitas de Origem Tributária, com a identificação e a quantificação dos efeitos decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios, em relação à receita e despesa previstas, discriminando a legislação de que resultam tais efeitos;*

[91] Ibidem.

> *V – Quadro V – Projeção da Renúncia de Receitas Decorrentes de Benefícios Creditícios e Financeiros, com a identificação e a quantificação dos efeitos decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e de benefícios de natureza creditícia e financeira, em relação à receita e despesa previstas, discriminando a legislação de que resultam tais efeitos.*

MENDONÇA(2010) assinala que "nos termos do art. 12, LRF [...], a receita deve ser estimada pelo Poder Executivo segundo critérios técnicos e o legislador só está autorizado a produzir reestimativas em caso de erro ou omissão de ordem técnica ou legal"[92].

Neste estudo, concentramos nossos esforços na discussão das renúncias de receitas tributárias para o ICMS presentes na LOA/2013, devido à sua maior relevância em termos de volume de recursos arrecadados e renunciados, bem como ao seu caráter diferenciador no que tange à necessidade de pré-aprovação dos incentivosem convênios do CONFAZ, nos termos da LC 24/75 já debatida anteriormente (ver Anexos II e III).

De fato, observa-se pelo exame das renúncias de receitas no Anexo I que foram considerados, na LOA 2013, 115 convênios, dos quais 5 aguardam conclusão de tramitação junto ao CONFAZ, somando R$ 7,8 bilhões em incentivos ao ICMS. Desse total, 72 convênios referem-se a concessões de isenções, 32 dizem respeito ao deferimento de reduções de base de cálculo e cinco relacionam-se a créditos presumidos. Há, ainda, três remissões, duas reduções de alíquota e uma prorrogação de prazo. Prevê-se, ademais, reserva para renúncias "não previstas", no valor de R$ 62,8 milhões.

O valor total de renúncias para 2014 e 2015 deverá ser substancialmente menor - por volta de R$ 2 bilhões por ano -, tendo em vista a atipicidade do ano de 2013 em razão da aprovação da Lei 4.732/2011, que concede remissão da ordem de R$ 6,1 bilhões para esse ano*.

Observe-se que, dos convênios em vigor, 83 são datados a partir de 1972, tendo sido regulamentados apenas em 1997 por um único Decreto n° 18.955/1997, não tendo recebido o aval do Poder Legislativo mediante lei específica.

---

[92] MENDONÇA(2010). pp. 129-145.

* As leis distritais 2.483/99 (PRÓ-DF), 2.381/1999 (TARE) e4.160/2008 (REA), que concediam benefícios de ICMS sem aprovação do CONFAZ, tiveram sua constitucionalidade contestada pelo Ministério Público junto ao STF, o que geraria créditos tributários retroativos a contribuintes do imposto. Os Convênios 84/11 e 86/11 foram celebrados para convalidar os benefícios da primeira e das demais leis, respectivamente. O exercício de 2013 contempla a remissão dos cinco anos anteriores a 31/12/2008, devendo os créditos referentes a cada um dos exercícios seguintes ser remitidos anualmente até 2016.

Além disso, 19 convênios foram aprovados pelo CONFAZ, porém não foram sequer regulamentados, ainda que por Decreto. Seis atos de incentivosestão em vigor por meio de lei distrital sem terem sido deferidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária. Outros seis convênios estão em vigor como mero projeto de lei ou "proposta" de convênio, e apenas um deles foi alvo tanto de Convênio quanto de regulamentação e aprovação legislativa.

Nesse sentido, a anuência do Poder Legislativo limita-se à aprovação da inclusão do anexo de projeção da renúncia tributária no contexto da Lei Orçamentária Anual, em flagrante afronta ao princípio da legalidade específica contemplada no art. 150, §6º, da CF/88, do princípio da separação dos poderes, art. 60, §4º, III, CF, do devido processo legal (art. 5º, LIV), uma vez que a aprovação de benefícios para alguns cria ônus ilegítimos para a maioria, bem como do princípio democrático.

9.2. Da Violação do Requisito do Devido Processo Orçamentário

Conforme já debatido, o cumprimento do devido processo orçamentário atende a duas finalidades básicas em um Estado de Direito. Em primeiro lugar, enumere-se a contenção do poder político em balizas jurídicas, evitando-se o casuísmo e o arbítrio. Em seguida, a promoção da racionalidade e transparência nas decisões estatais. Segundo MENDONÇA(2010), "tais funções apresentam especial importância em matéria de orçamento, dado o enorme conjunto de variáveis envolvidas e a natural dificuldade de se equacionar um conjunto virtualmente infinito de interesses [...]"[93].

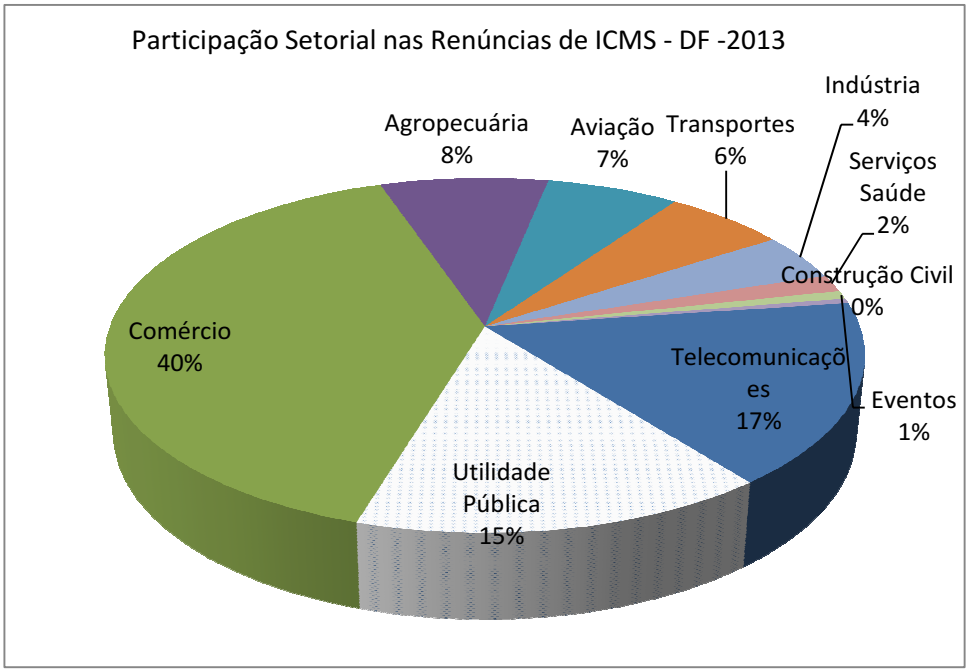
Não se deve, diante da dificuldade de se atingir uma racionalidade plena no processo orçamentário, deixar de buscar a realidade possível, já que tais dificuldades permeiam toda a atividade do Estado, ainda que colocadas em evidência pela abrangência das decisões orçamentárias.

O autor explica que, "em um contexto de escassez de recursos, é apenas evidente que a distribuição real dos mesmos não deve ser motivada por interesses particulares". Exige-se, portanto, "que a opinião pública tenha acesso ao procedimento de deliberação

[93] Ibidem.

[...]", evitando-se uma distribuição negligente, cabendo ao orçamento público veicular as escolhas democráticas sobre a alocação de tais recursos[94].

Extrai-se, por fim, do Anexo I, o seguinte gráfico de distribuição dos benefícios de ICMS, conforme o setor da economia, como indicador dos grupos de interesse envolvidos. Nota-se que a competição por recursos públicos na forma de renúncias de ICMS tem como vencedores os setores de comércio e telecomunicações, contemplados com mais da metade dos benefícios referentes àquele imposto. Observe-se que não foram consideradas as remissões acumuladas de exercícios anteriores autorizadas pelo Convênio 86/11:



9.3. Da Ausência de Aprovação Parlamentar a Decretos do Poder Executivo Referentes a Incentivos Fiscais

Verifica-se que as soluções até o presente encontradas pelo poder público no Distrito Federal, na distribuição de recursos públicos pela via da renúncia fiscal, ferem diretamente o requisito do balizamento jurídico das decisões públicas bem como o da racionalidade e transparência de tais decisões. Diante da exclusão da ratificação parlamentar dos incentivos fiscais concedidos a grupos de interesses específicos, impõem-se, em contrapartida à fixação de despesas na LOA - e ao arrepio da apreciação

[94] Ibidem.

popular -, montantes subestimados de receita que poderiam servir mais adequadamente às aspirações da população.

Em caso de não concretização de tais convênios, surgirá, ao longo do exercício, um excesso de arrecadação cujos recursos integrarão a LOA por via de projetos de lei de créditos adicionais, que raramente contam com audiências públicas de ampla divulgação, com poucas possibilidades de participação popular na canalização de tais recursos.

Outros mecanismos de subestimação de receitas, em que o aparecimento de superávits ao longo do exercício é artificialmente provocado, podem ilustrar a afronta ao direito à participação popular no processo decisório. Enumerem-se, nesse sentido, a utilização de fatores de correção (PIB, inflação) inferiores à média de crescimento histórico das receitas, bem como na utilização de duplas contagens nos métodos de estimação econométrica da arrecadação tributária.

Desrespeita-se, assim, o princípio da legalidade específica preconizado pelo art. 150, 6°, CF/88 e ao princípio democrático insculpido no art. 1°, *caput*, da Constituição da República, fulminando-se o direito do cidadão contribuinte à observância do devido processo orçamentário.

10. Conclusão

A competição fiscal vem se mostrando instrumento eficaz e legítimo para o estímulo dos investimentos em regiões menos favorecidas. Diante das insuficientes políticas de combate às desigualdades regionais, os Estados vêm recorrendo a incentivos de ICMS para a atração de investimentos necessários à melhora de seus indicadores socioeconômicos. Segundo SOUZA(2012), "no período de 1991 a 2007, as regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste apresentaram maior crescimento do IDH (24,6%, 16,7% e 14,6%, respectivamente) do que as regiões Sul e Sudeste (13% e 12,5%, respectivamente)"[95].

[95] SOUZA(2012).

De fato, LEAL(2012) reconhece que "é possível redistribuir riquezas por meio de incentivos fiscais, tal como a isenção, para os mais pobres, o que, em verdade, parece ser uma inexorável imposição do princípio da capacidade contributiva [...]"[96].

Nos tempos atuais, a situação de crise econômica mundial e a consequente dificuldade de se incentivarem investimentos motivaram a tramitação de projeto de lei no Congresso Nacional que revoga a anacrônica exigência da unanimidade dos Estados para a aprovação no CONFAZ, inibindo-se ações isoladas de distribuição de benefícios fiscais. Enquanto isso, o governo federal se esforça para unificar em 4% a alíquota do ICMS em todos os Estados.

A esse respeito, assevera BEVILACQUA(2013) que "a estratégia desenvolvimentista empreendida pelos Estados da federação ignora quaisquer postulados ético-fiscais. Os ardis expedientes adotados em sede material alcançam a esfera processual não havendo, assim, qualquer moral por parte dos Estados, que se julgam prejudicados para questionar os benefícios fiscais unilaterais". Tal afirmativa advém da constatação que o autor faz a partir da jurisprudência do STF, segundo a qual certos governadores editavam, às vésperas dos julgamentos das ADIs, decretos revogando os incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, ensejando a perda superveniente do objeto da ação[97].

Trata-se, aqui, do reconhecimento da finalidade redistributiva da tributação, freando-se o lado positivo da guerra fiscal, já que Estados mais ricos movimentam-se para diluir as diferenças de alíquotas que atualmente favorecem os entes menos desenvolvidos.

Essa disputa dos Estados pela atração de recursos privados configura-se como a outra face da competição dos indivíduos por recursos estatais escassos e aptos a serem distribuídos. Tal processo se traduz na busca pelo privilégio da "quebra" no princípio da isonomia, constitucionalmente consagrado pelo art. 5, *caput*, da Constituição Federal, porém, justificável se demonstrada "razão suficiente". Nesse sentido, SKAFF(2012), citando Robert Alexy, aduz que "se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual"[98].

---

[96] LEAL(2012). pp. 149-190.
[97] BEVILACQUA(2013). p. 19.
[98] SKAFF(2012).

Explica-se, assim, pela indeterminação do conceito de "razão suficiente", o surgimento de interpretações dos mais variados tons de oportunismo que justifiquem a prevalência dos interesses de grupos sociais específicos na outorga de benefícios estatais. Em nosso caso em particular, o recebimento de incentivos fiscais na forma de renúncias de receitas públicas vêm se relacionando muito mais com a força política de certos setores econômicos do que propriamente com os interesses sociais. Mesmo o Estado, como já exposto, vem encontrando meios de esquivar-se do ímpeto absorvedor de recursos públicos, em especial o de servidores públicos reivindicando maiores salários e grandes empresas que requerem junto aos governos financiamentos de vulto. De tais fatores decorre a violação do princípio do devido processo orçamentário ora discutido, ao mesmo tempo em que se desperta a sociedade para iniciativas de contenção de tais impulsos.

Retome-se, então, o raciocínio de Honneth, segundo o qual os agentes travam entre si uma luta por reconhecimento, no entanto necessária para a construção de sua própria identidade. Essa luta se consubstancia na busca, por determinados grupos de interesse, pela legítima da quebra do princípio da isonomia que justifique o agraciamento daqueles segmentos com favores estatais na forma de renúncia fiscal em suas diversas formas. Esse processo, tal como o quer Honneth, é, no entanto, essencial para a construção de uma consciência social do caráter indispensável das medidas de austeridade na busca pela satisfação dos interesses da coletividade,conforme se verificou, por exemplo, na aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Hobbes escreve que "durante o tempo em que os homens vivem sem um poder comum capaz de os manter a todos em respeito, eles se encontram naquela condição a que se chama guerra; e uma guerra que é de todos os homens contra todos os homens. Pois a guerra não consiste apenas na batalha, ou no ato de lutar, mas naquele lapso de tempo durante o qual a vontade de travar batalha é suficientemente conhecida"[99].

E é nesse ambiente de eterna guerra de paixões econômicas, porém humanas, que a sociedade brasileira se diagnostica e se remedeia em seu sôfrego caminhar em busca de um futuro mais promissor.

[99] HOBBES(2013).

Referências Bibliográficas

AMAZONAS (Estado). Secretaria de Estado da Administração, Coordenaçãoe Planejamento - SEAD. *Lei de responsabilidade fiscal; manualde orientação*.Manaus, 2001.264p.

ARAÚJO NETO, J. A. C. A categoria "reconhecimento"na teoria de Axel Honneth. *Argumentos - Revista de Filosofia.* Ano 3, no. 5, 2011. p. 139-247.Disponível em: <www.filosofia.ufc.br/argumentos/pdfs/edicao_5/18.pdf>. Acesso em: 15 de jan. 2013.

ATALIBA G. Convênios interestaduais e isenções do imposto sobre circulação de mercadorias. *Revista de Informação Legislativa.* Ano 17, n. 65. Brasília, 1980. p.127-130.

BALEEIRO, A. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BEVILÁCQUA, L. Incentivos fiscais de ICMS: a sangria do pacto federativo. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=92426b262d11b0ad>. Acesso em: 19 de jan. 2013.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996

BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 63, dez. de 2000.

BRASIL. Centro de Estudos da Consultoria Legislativa do Senado Federal. Controle Constitucional das Depesas com Pessoal. Fernando Álvares Correia Dias. Textos para Discussão no. 54. Brasília, 2009.

BROLIANI, J. Renúncia de receita e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www.nogueiraecherubino.adv.br/publicacoes/pub8.pdf>. Acesso em: 19 de dez. 2012.

CARIBÉ, L. Ilegitimidade do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal na regulação dos incentivos fiscais estaduais. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions578.pdf>. Acesso em: 20 de dez. 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 8 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva,2003.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. Estudo sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, 2000.

FIGUEIREDO, C.M. Lei de Responsabilidade Fiscal: O resgate do planejamento governamental. In: FIGUEIREDO, C.M., NÓGREGA M. (Org.). *Responsabilidade Fiscal – Aspectos Polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

FIGUEIREDO, C. M. C. et al. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. Recife: Nossa Livraria, 2001.

GASSEN, V. Direito Tributário: Competência e a Discriminação das Receitas Tributárias e as Limitações do Poder de Tributar. AGU/CEAD. Brasília: 2004.

GRUPENMACHER, B.T. Lei de Responsabilidade Fiscal: Competência, Arrecadação e Renúncia. In: ROCHA, V. (Org.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.

HARADA, K. *Direito financeiro e tributário*. 21 ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645>. Acesso em: 07 de jan. 2013.

HOBBES, T. *Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil*. Tradução deJoão Paulo Monteiro e Maria Nizza da Silva. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_thomas_hobbes_leviatan.pdf>. Acesso em: 15 de jan. 2013.

KHAIR, A.Lei de Responsabilidade Fiscal – Guia de Orientação para Prefeituras. Brasília: BNDES, 2000.

LEAL, A.C.C. (In)justiça social por meio de tributos. In: GASSEN, V. (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário.* Brasília: Consulex, 2012.

MARTINS, I. G. S. Os fundamentos constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal". In: ROCHA, V.O., (Org.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal.*São Paulo: Dialética, 2001.

MENDONÇA, E. B .F. *A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia.* Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

MIRANDA, S. J. "Do Ato Administrativo Complexo", São Paulo: Malheiros Editores, 1998

NASCIMENTO, E, DEBUS, I. Lei Complementar no. 101/2000 – Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Secretaria do Tesouro Nacional, 2001.

NÓBREGA, M., FIGUEIREDO, C.M. Renúncia de receita, guerra fiscal e *taxexpenditure*: Uma abordagem do artigo 14 da LRF. In: FIGUEIREDO, C.M.,

NÓBREGA M. (Org.). Responsabilidade Fiscal – Aspectos Polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

NÓBREGA, M. Influências Externas e Internas da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: FIGUEIREDO, C.M., NÓBREGA M. (Org.). Responsabilidade Fiscal – Aspectos Polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006

NOYA, A. C. B. Os Tratados Internacionais e os Convênios no Âmbito do Confaz comoInstrumentos de Concessão de Isenções do ICMS. *Revista Tributação & Desenvolvimento*.Ano 3. Nº1. Secretaria daFazenda do Estado de Pernambuco.Recife, 2001.

OLIVEIRA, R. Aspectos constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal.In: ROCHA, V.O., (Org.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal.*São Paulo: Dialética, 2001.

ROCHA, A. Dívidas e Dúvidas: Análise dos Limites Globais de Endividamento de Estados e Municípios. *Textos para Discussão.* n.34. Brasília: jun. 2007.

SABBAG, Ed. Material de aula. Disponível em: http://pt.scribd.com/doc/112982163/Isonomia-Tributaria-27-03N. Acesso em: 19 de jan. 2013.

SKAFF, F. Prefácio. In: GASSEN, V. (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Perfil e Evolução das Contas Municipais 1997-2008. Brasília, 2008.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 33ª ed, São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

SOUZA, H.D. Incentivos de ICMS e o Equilíbrio Federativo. Disponível em: <http://www.adialbrasil.com.br/adial/anexo/documentos_intranet/IncentivosFiscais deICMSeoEquilibrioFederativo.pdf>. Acesso em: 19 de jan. 2013.

ANEXO I - PROJEÇÃO DA RENÚNCIA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA PARA O ICMS (R$ 1,00) - PLOA 2013					
CAPITULAÇÃO LEGAL			**2013**	**2014**	**2015**
Isenção	A saída de combustíveis e lubrificantes para abastecimento de aeronaves nacionais com destino ao exterior.	Convênio ICMS/CONFAZ 84/90, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 1	7.265.315	7.629.950	7.992.438
	A saída promovida por Depósito de Loja Franca – DELOF, instalado no Distrito Federal e autorizado pelo órgão competente do Governo Federal.	Convênio ICMS/CONFAZ 27/92, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 2	4.955.244	5.203.940	5.451.171
	A saída de mercadorias e a prestação de serviços de transporte em decorrência de doações a entidades governamentais, ou assistenciais, reconhecidas de utilidade pública, para assistência a vítimas de calamidade pública.	Convênio ICM 26/75, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 4	2.286	2.401	2.515
	A entrada, em estabelecimentos do importador, de mercadorias importadas do exterior sob regime de "drawback".	Convênio ICMS/CONFAZ 27/90, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 5	10.229	10.742	11.253
	A saída de embarcações construídas no País, bem como a de peças, partes e componentes utilizados no reparo, conserto e reconstrução de embarcações, aplicadas pela indústria naval.	Convênio ICM 33/77, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 6	2.286	2.401	2.515
	A saída de estabelecimento de empresa concessionária de energia elétrica, e o retorno a esse estabelecimento, de bens destinados a utilização em suas próprias instalações ou a guarda em outros estabelecimentos da mesma empresa, ou de bens destinados à utilização por outra empresa concessionária de energia elétrica, desde que os bens, ou outros de natureza idêntica, devam retornar ao estabelecimento remetente.	Convênio ICM 5/72, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 7	210.545	221.112	231.616
	Operações com equipamentos destinados a portadores de deficiência cuja aplicação seja	Convênio ICMS/CONFAZ 38/91, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997	336.206	353.079	369.854

	indispensável ao seu tratamento ou locomoção.	Anexo I, caderno I, item 11			
	O fornecimento de refeições efetuado por: a) estabelecimentos industriais, comerciais ou produtores, em seu próprio recinto e sem fins lucrativos, direta e exclusivamente a seus empregados; b) agremiações estudantis, instituições de educação e assistência social, sindicatos e associações de classe, diretamente a seus empregados, associados, professores, alunos ou beneficiários.	Convênio ICM 1/75, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 13	193.560	203.275	212.932
	A saída interna e interestadual de frutas em estado natural, nacionais ou provenientes dos países membros da ALALC, com exceção das destinadas à industrialização, e de amêndoas, avelãs, castanhas, nozes, pêras e maçãs.	Convênio ICM 44/75, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 14	140.236	147.274	154.271
	A saída de mercadorias promovida por órgão da Administração Pública ou concessionária de serviços públicos, para fins de industrialização	Convênio ICM/CONFAZ 01/75, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 21	2.286	2.401	2.515
	A entrada e a posterior saída de mercadorias importadas, doadas por organizações internacionais ou estrangeiras ou países estrangeiros, para distribuição gratuita em programas implementados por instituição educacional ou de assistência social, relacionados com suas finalidades essenciais	Convênio ICMS/CONFAZ 55/89, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 25	2.286	2.401	2.515
Isenção	O diferencial de alíquota do ICMS, nas aquisições interestaduais de equipamentos e componentes metroferroviários, destinados à implantação do Metrô do Distrito Federal.	Convênio ICMS/CONFAZ 57/91, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 27	4.980.600	4.980.600	2.490.300
	A saída de produtos farmacêuticos realizada por órgãos ou entidades, inclusive fundações, da Administração Pública Federal, estadual ou municipal, entre eles; ou diretamente a consumidor final, desde que efetuada por preço	Convênio ICM 40/75, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 31	2.286	2.401	2.515

	não superior ao custo dos produtos.				
	A entrada dos remédios, sem similar nacional, importados do exterior diretamente pela APAE - Associação de Pais e Amigos e Excepcionais.	Convênio ICMS/CONFAZ 41/91, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 32	16.392	17.215	18.033
	A importação do exterior de reprodutores e matrizes caprinos de comprovada superioridade genética, quando efetuada diretamente por produtor devidamente inscrito no CF/DF.	Convênio ICMS/CONFAZ 20/92, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 33	2.286	2.401	2.515
	A entrada de mercadorias importadas do exterior para utilização no processo de fracionamento e industrialização de componentes e derivados de sangue ou na sua embalagem, acondicionamento ou recondicionamento, desde que realizado por órgãos e entidades de hematologia e hemoterapia dos Governosfederal, estadual ou municipal, sem fins lucrativos.	Convênio ICMS/CONFAZ 24/89, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 36	2.286	2.401	2.515
	O recebimento de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos médico-hospitalares ou técnico-científicos laboratoriais, sem similar produzido no país, importados do exterior diretamente por órgãos ou entidades da administração pública, direta ou indireta, bem como fundações ou entidades beneficentes ou de assistência social portadoras do certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social.	Convênio ICMS/CONFAZ 104/89, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 37	171.785.848	180.407.521	188.978.411
	A prestação de serviços de transporte interestadual rodoviário de passageiros, realizada por veículos registrados na categoria de aluguel (táxi).	Convênio ICMS/CONFAZ 99/89, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 38	2.286	2.401	2.515

	A saída de trava-blocos para a construção de casas populares vinculadas a programas habitacionais para a população de baixa renda, promovida por Municípios ou por associações de Municípios, por entidades da Administração Pública indireta estadual ou municipal.	Convênio ICMS/CONFAZ 35/92, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 41	2.286	2.401	2.515
	A saída interna de produtos resultantes das aulas práticas em cursos profissionalizantes, ministrados pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC.	Convênio ICMS/CONFAZ 11/93, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 46	9.108	9.565	10.019
	O recebimento de mercadorias importadas do exterior, sem similar nacional, por órgãos daAdministração Pública Direta do Distrito Federal, suas autarquias ou fundações, destinadas a integrar o seu ativo imobilizado, ou para seu uso ou consumo.	Convênio ICMS/CONFAZ 48/93, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 48	4.235.569	4.448.145	4.659.470
Isenção	As saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas Áreas de Livre Comércio e outras.	Convênio ICMS/CONFAZ 45/95, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 49	3.610.369	3.791.568	3.971.700
	As entradas de produtos importados do exterior, decorrentes de doações feitas pela ONU, OEA, BID ou por suas agências especializadas, realizadas com isenção do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, ou com alíquotas reduzidas a zero, e destinados a execução de Programas Oficiais de Governo.	Convênio ICMS/CONFAZ 113/93, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 52	2.286	2.401	2.515
	As operações com os equipamentos ou acessórios destinados a portadores de deficiência física ou auditiva	Convênio ICMS/CONFAZ 47/97, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 53	194.756	204.531	214.248
	As saídas, em razão de doação, de produtos alimentícios considerados "perdas", com destino aos estabelecimentos do Banco de Alimentos (Food Bank) e do Instituto de Integração e de Promoção da Cidadania (INTEGRA).	Convênio ICMS/CONFAZ 135/01, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 54	3.555.234	3.733.665	3.911.046

	A importação de aparelhos, máquinas e equipamentos, instrumentos técnico-científicos laboratoriais, partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica, realizadas diretamente pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária-EMBRAPA.	Convênio ICMS/CONFAZ 64/95, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 62	42.433	44.563	46.680
	Doações de produtos importados a órgãos da Administração Pública, fundações ou entidades beneficentes	Convênio ICMS/CONFAZ 80/95, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 66	29.968	31.472	32.968
	As aquisições, a qualquer título, efetuada pelos órgãos da administração pública, direta e indireta, de equipamentos científicos e de informática, suas partes, peças de reposição e acessórios, bem como de reagentes químicos, desde que os produtos adquiridos não possuam similar nacional.	Convênio ICMS/CONFAZ 80/95, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 67	4.033.115	4.235.531	4.436.754
	As saídas interestaduais de equipamentos de propriedade da Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A – EMBRATEL.	Convênio ICMS/CONFAZ 105/95, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 69	184.512	193.773	202.979
	No desembaraço aduaneiro de bens importados, destinados à implantação de projeto de saneamento básico pela Companhia de Água e Esgoto de Brasília-CAESB, como resultado de concorrência internacional.	Convênio ICMS/CONFAZ 42/95, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 71	2.286	2.401	2.515
	As operações interestaduais de transferências de bens de ativo fixo e de uso e consumo realizadas pelas empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.	Convênio ICMS/CONFAZ 18/97, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 74	102.603	107.753	112.872
	As operações e prestações relacionadas promovidas pelo executor do Projeto Gasoduto Brasil Bolívias.	Convênio ICMS/CONFAZ 68/97, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 78	2.286	2.401	2.515
	Aquisição de veículo automotor por taxista	Convênio ICMS/CONFAZ 38/01, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 93	1.243.643	1.306.059	1.368.108

Isenção	Operações com produtos e equipamentos utilizados em diagnósticos em imunohematologia, sorologia e coagulação, destinados a órgãos ou entidades da administração pública, direta ou indireta, bem como suas autarquias e fundações.	Convênio ICMS/CONFAZ 84/97, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 94	205.421	215.731	225.980
	As operações de bens do ativo imobilizado, relativamente ao diferencial de alíquotas, na aquisição interestadual **pela EMBRAPA** de bens do ativo imobilizado e de uso ou consumo; bem como a remessa de animais para a Empresa.	Convênio ICMS/CONFAZ 47/98, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 98	280.000	269.000	270.000
	Operações e prestações de saídas de mercadorias, doadas a entidades da administraçãoindireta da União e do Distrito Federal ou às entidades assistenciais reconhecidas como de utilidade pública, para assistência às vítimas de situação de seca nacionalmente reconhecida, na área de abrangência da SUDENE.	Convênio ICMS/CONFAZ 57/98, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 99	15.518	16.297	17.072
	A doação de microcomputador usado (semi-novo) para associações destinadas a portadores de deficiência e comunidades carentes, efetuadas diretamente pelos fabricantes ou suas filiais.	Convênio ICMS/CONFAZ 43/99, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 107	11.739	12.328	12.914
	Operação de saída decorrente de doações de material de consumo, equipamentos e outros bens móveis, efetuadas pela EMBRATEL, para associações destinadas a portadores de deficiência física, comunidades carentes, órgãos da administração pública federal, estadual e municipal, bem como fundações de direito público, autarquias e corporações mantidas pelo poder público.	Convênio ICMS/CONFAZ 15/00, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 108	363.154	381.380	399.499
	As saídas de bolas de aço forjadas e fundidas de estabelecimentos industriais localizados no Distrito Federal, com destino a empresas exportadoras de de minérios e importadoras das	Convênio ICMS/CONFAZ 33/01, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 111	2.286	2.401	2.515

	citadas mercadorias pelo regime de “drawback”.				
	A operação de importação do exterior de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos, suas partes e peças de reposição e acessórios, e de matérias-primas e produtos intermediários, em que a importação seja beneficiada com as isenções previstas na Lei Federal nº 8.010/90.	Convênio ICMS/CONFAZ 93/98, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 113	17.539	18.419	19.294
	As operações realizadas com os fármacos e medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas.	Convênio ICMS/CONFAZ 87/02, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 121	60.023.530	63.036.020	66.030.767
	As saídas de mercadorias, em decorrência das doações, nas operações internas e interestaduais destinadas ao atendimento do Programa intitulado Fome Zero.	Convênio ICMS/CONFAZ 18/03, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 124	584.131	613.447	642.591
	Saídas de Mercadorias na "Festa dos Estados"	Convênio ICMS/CONFAZ 105/07, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 129	3.995	4.195	4.395
Isenção	Aquisição de veículo automotor por portador de deficiência física	Convênio ICMS/CONFAZ 03/07, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 130	854.171	897.041	939.658
	A operação de importação do exterior de aparelhos, máquinas, equipamentos e instrumentos, suas partes e peças de reposição e acessórios, e de matérias-primas e produtos intermediários, beneficiada com as isenções previstas na Lei Federal n° 8.010/90, realizada pelas fundações de apoio à Fundação Universidade de Brasília.	Convênio ICMS/CONFAZ 51/05, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 131	1.272.593	1.336.463	1.399.956

	Saídas referentes ao evento denominado "Mc Dia Feliz"	Convênio ICMS/CONFAZ 84/05, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 132	110.440	115.982	121.492
	As saídas internas a pessoa física, consumidor final de produtos farmacêuticos, promovidas pelas famácias que façam parte do Programa Farmácia Popular do Brasil.	Convênio ICMS/CONFAZ 81/08, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 136	54.542	57.280	60.001
	A importação do exterior, efetuada pelo METRÔ-DF, ou por sua conta e ordem, de equipamentos ferroviários denominados tornos horizontais, subterrâneos, com dois cabeçotes, para reperfilamento de rodas de rodeiros ferrováiros.	Convênio ICMS/CONFAZ 122/05, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 137	2.286	2.401	2.515
	Importação do exterior de materiais destinados à manutenção e ao reparo de aeronave pertencente à empresa autorizada a operar no transporte comercial internacional.	Convênio ICMS/CONFAZ 09/05, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 144	2.286	2.401	2.515
	A importação de máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, suas respectivas partes, peças e acessórios, sem similar produzido no País, efetuada por empresa concessionária da prestação de serviços públicos de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.	Convênio ICMS/CONFAZ 10/07, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 145	511.859	537.549	563.087
	Saídas promovidas por lojas francas (“free-shops”) instaladas nas zonas primárias dos aeroportos de categoria internacional.	Convênio ICMS/CONFAZ 91/91, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 146	1.237.845	1.299.971	1.361.730
	Saídas internas promovidas por distribuidoras de combustível, que destinem óleo diesel às empresas concessionárias ou permissionárias de transporte coletivo urbano do Distrito Federal	Lei Distrital nº 4.242/08, regulamentada no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 147	25.754.385	27.046.958	28.331.919
	A prestação de serviço de comunicação referente ao acesso a internet e ao de conectividade em banda larga no âmbito do Programa Governo Eletrônico de Serviço de Atendimento do Cidadão - GESAC, instituído pelo Governo	Convênio ICMS/CONFAZ 141/07, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 152	24.166	25.379	26.585

	Federal.				
	As importações de mercadorias do exterior, sem similar produzido no país, por órgãos e da Administração Pública Direta da União, suas Autarquias e Fundações, destinadas a integrar o seu ativo imobilizado ou para seu uso ou consumo.	Convênio ICMS/CONFAZ 91/00, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 154	84.286	88.516	92.721
Isenção	Operações e prestações vinculadas à realização da Copa das Confederações da FIFA de 2013 e da Copa do Mundo da FIFA de 2014, promovidas pela FIFA (FédérationInternacionale de Football Association) ou destinadas a ela.	Convênio ICMS/CONFAZ 39/09, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 159	6.832.581	1.704.076	3.455.102
	As operações com fosfato de oseltamivir, vinculadas ao Programa Farmácia Popular do Brasil, Aqui Tem Farmácia Popular e destinadas ao tratamento dos portadores da Gripe A (H1N1).	Convênio ICMS/CONFAZ 73/10, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno I, item 161	2.286	2.401	2.515
	Importação de equipamento médico-hospitalar, sem similar produzido no País, realizada por clínica ou hospital que se comprometa a prestar serviços médicos, exames radiológicos, de diagnóstico por imagem e laboratoriais para as Secretarias Estaduais de Saúde	Convênio ICMS/CONFAZ 05/98 [1]	5.653.188	5.936.913	6.218.967
	Importação, realizada por empresa concessionária de serviço de transporte ferroviário de cargas, de locomotivas diesel-elétricas e trilhos	Convênio ICMS/CONFAZ 32/06 [1]	1.855	1.948	2.040
	Dispensa pagamento de diferencial de alíquota na aquisição interestadual de bens destinados ao Porto Seco/DF	Convênio ICMS/CONFAZ 97/06 [1]	310.481	326.064	341.555
	Importação de máquinas, aperelhos e equipamentos industriais destinados ao SENAI e SENAR	Convênio ICMS/CONFAZ 133/06 [1]	92.636	97.285	101.907

	A prestação de serviço de comunicação referente ao acesso à internet por conectividade em banda larga destinado a escolas públicas	Convênio ICMS/CONFAZ 47/08 [1]	324.589	340.879	357.074
	Operações internas com veículos adquiridos pela Secretaria de Segurança Pública, vinculado ao "Programa de Reequipamento Policial" da Polícia Militar, e pela Secretaria da Fazenda para reequipamento da fiscalização estadual.	Convênio ICMS/CONFAZ 126/08 [1]	2.558.864	2.687.290	2.814.959
	Operações internas destinadas à Administração Pública Direta do Distrito Federal, suas fundações e autarquias.	Convênios ICMS 26/03 e 63/09 [1]	67.970.723	71.382.071	74.773.326
	Importações de inseticidas, pulverizadores e outros produtos destinados ao combate à dengue, malária e febre amarela.	Convênio ICMS/CONFAZ 28/09 [1]	48.635	51.076	53.502
	A prestação de serviço de comunicação referente ao acesso à internet por conectividade em banda larga no âmbito do Programa Internet Popular	Convênio ICMS/CONFAZ 38/09 [1]	4.395	4.616	4.835
	Operações com mercadorias e bens destinados à construção, ampliação, reforma ou modernização de estádios e centros de treinamento a serem utilizados na Copa do Mundo de Futebol de 2014.	Convênios ICMS/CONFAZ 108/08 e 72/11 [1]	8.551.696	8.980.893	9.407.561
	Operações de importação e entradas de locomotivas, vagões, trilhos e outros, para a integração ao ativo fixo e destinados à mobilidade urbana para a Copa do Mundo de Futebol de 2014.	Convênio ICMS/CONFAZ 134/11 [1]	8.558.007	3.737.710	782.078
	Operações com fármacos e medicamentos derivados do plasma humano efetuadas pela Empresa Brasileira de Hemoderivados e Biotecnlogia - Hemobrás	Convênio ICMS/CONFAZ 103/11 [1]	1.429.017	1.500.737	1.572.035
	operações internas com medicamentos para uso humano e de uso contínuo	Proposta de Convênio ICMS/CONFAZ 107/11[2]	25.304.895	26.574.910	27.837.444
Isenção	Aquisição pelas empresas de transporte público coletivo de passageiros de ônibus e microônibus novos produzidos no país	Lei nº 4.376/09 e Proposta de Convênio ICMS/CONFAZ [2]	58.309.146	61.235.594	64.144.806

	Importação de automóveis usados de propriedade de funcionários e servidores domiciliados no DF em retorno do exterior	Proposta de Convênio ICMS/CONFAZ ²	31.395	32.971	34.537
	Operações de venda de mercadorias efetuadas pelos agricultores expositores, organizados ou não em cooperativas ou associações, da Feira Nacional da Agricultura Familiar e Reforma Agrária - FENAFRA	Proposta de Convênio ICMS/CONFAZ ²	305.137	320.452	335.676
Redução de Base de Cálculo	Operações internas, interestaduais e de importação de aviões, helicópteros e suas peças	Convênio ICMS/CONFAZ 75/91, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 01	1.903.787	1.999.335	2.094.321
	Operações internas com eqüinos puro sangue	Convênio ICMS/CONFAZ 50/92, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 02	3.087	3.242	3.396
	Saída interna de leite pasteurizado tipo "c"	Convênio ICMS/CONFAZ 25/83, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 03	3.340.521	3.508.176	3.674.845
	Saídas internas e interestaduais de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais	Convênio ICMS/CONFAZ 52/91, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 04	1.448.696	1.521.404	1.593.684
	Operações internas e saídas interestaduais de máquinas e implementos agrícolas	Convênio ICMS/CONFAZ 52/91, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 05	4.674.687	4.909.302	5.142.536
	Saída de máquinas, aparelhos, veículos, móveis, motores e vestuário usados	Convênio ICMS/CONFAZ 15/81, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 06	92.904.608	97.567.351	102.202.629
	Saída interna de produtos farmacêuticos e de higiene diversos	Convênio ICMS/CONFAZ 76/94, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 10	1.477.120	1.551.255	1.624.952
	Saída interna de produtos agropecuários e alimentícios diversos	Convênio ICMS/CONFAZ 128/94, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 11	100.003.155	105.022.163	110.011.608
	Prestação de serviços de radiochamada	Convênio ICMS/CONFAZ 86/99, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 12	1.708.813	1.794.576	1.879.834

	Saída interna de produtos da indústria de informática e automação	Lei 1.254/96, regulamentada no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 14	87.651.622	92.050.725	96.423.917
	Saída interna de papel, formulário contínuo e impressos	Lei 1.254/96, regulamentada no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 15	1.165.317	1.223.803	1.281.944
	Operações internas com água canalizada promovidas pela CAESB	Convênio ICMS/CONFAZ 114/95, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 16	6.472.938	6.797.804	7.120.758
	Prestações de serviços de transporte aéreo	Convênio ICMS/CONFAZ 120/96, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 17	727.369	763.874	800.165
Redução de Base de Cálculo	Saídas interestaduais de insumos agropecuários	Convênio ICMS/CONFAZ 100/97, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, itens: 18 a 28; 36, 39, 41 e 50	5.069.798	5.324.243	5.577.190
	Saídas internas de materiais de construção	Convênio ICMS/CONFAZ 50/93 e 13/94, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, itens 29 e 33	9.596.271	10.077.893	10.556.679
	Prestações de serviço de acesso à internet	Convênio ICMS/CONFAZ 78/01, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 34	31.526.153	33.108.403	34.681.334
	Operações interestaduais com pneumáticos e câmaras-de-ar de borracha	Convênio ICMS/CONFAZ 06/09, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 35	1.701.900	1.787.316	1.872.229
	Operações realizadas por produtor rural com produtos agropecuários diversos	Lei 2.708/01, regulamentada no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 38	58.567.831	61.507.262	64.429.380
	Operações interestaduais com caminhões e veículos específicos	Convênio ICMS/CONFAZ 133/02, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 40	73.754	77.456	81.136
	Operações com carne e demais produtos resultantes do abate de aves, leporídeos, carne bovina.	Convênio ICMS/CONFAZ 89/05, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 42	8.570.799	9.000.954	9.428.576
	Dedução da parcela das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, referente às operações subsequentes, da base de cálculo do ICMS nas operações com os produtos indicados no "caput"	Convênio ICMS/CONFAZ 34/06, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 43	2.303.648	2.419.265	2.534.200

	do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000				
	Operações com gás natural veicular - GNV	Convênio ICMS/CONFAZ 89/04, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 44	7.815.228	8.207.462	8.597.387
	Operações com biodiesel (B-100)	Convênio ICMS/CONFAZ 160/06, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 46	3.768.149	3.957.266	4.145.270
	Operações de saída interestadual de extrato pirolenhoso decantado, piro alho, silício líquido piro alho e biobireplus, para uso na agropecuária.	Convênio ICMS/CONFAZ100/97, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 47	125.578	131.881	138.146
	Prestação de serviços de televisão por assinatura.	Convênio ICMS/CONFAZ57/99, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 48	22.508.675	23.638.352	24.761.374
	Operações de importação amparadas pelo Regime Especial Aduaneiro de Admissão Temporária.	Convênio ICMS/CONFAZ 58/99, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997 Anexo I, caderno II, item 49	1.267.606	1.331.226	1.394.470
	Veiculação de mensagens de publicidade e propaganda em TV por assinatura	Convênio ICMS/CONFAZ 09/08 [1]	2.849.892	2.992.924	3.135.113
	Operações com mercadorias próprias ou por conta e ordem de terceiros, realizadas por operador logístico	Lei nº 3.152/03, art. 3º, inc, I	24.148.549	25.360.528	26.565.369
	Operações relativas aos serviços de comunicação prestados a central de atendimento telefônico na modalidade denominada callcenter	Lei nº 4.233/08, art. 1º, inc, I	633.439	665.230	696.835
	Operações com condicionadores de solo e substratos para plantas registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento	Convênio ICMS/CONFAZ 195/10 [1]	60.278	63.303	66.311
Redução de Base de Cálculo	Operações com torta de filtro e bagaço de cana, cascas e outros, destinados para uso exclusivo como matéria-prima na fabricação de insumos para a agricultura	Convênio ICMS/CONFAZ 49/11 [1]	391.806	411.470	431.018

	Operações internas e interestaduais, realizadas exclusivamente por cooperativas singulares de produtores agropecuários e extrativistas vegetais de mercadorias recebidas de seus associados ou dos produtos resultantes de industrialização ou beneficiamento	Convênio ICMS/CONFAZ 102/11 [1]	183.417	192.623	201.774
Crédito presumido	Serviço de transporte aéreo, opcionalmente, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação tributária.	Convênio ICMS/CONFAZ 120/96, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997, Anexo I, Caderno III item 1	1.402.798	1.473.202	1.543.192
	Serviço de transporte, opcionalmente, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação tributária.	Convênio ICMS/CONFAZ 106/96, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997, Anexo I, Caderno III item 2	1.402.798	1.473.202	1.543.192
	Saídas de obras de arte recebidas diretamente do autor com isenção do imposto.	Convênios ICMS/CONFAZ 56/10, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997, Anexo I, Caderno III item 4	701.398	736.600	771.595
	Direitos autorais, artísticos e conexos pagos pelas empresas produtoras de discos fonográficos e de outros suportes com sons gravados	Convênio ICMS/CONFAZ 41/89, regulamentado no Decreto nº 18.955/1997, Anexo I, Caderno III item 7	1.855	1.948	2.040
	Aquisição de ECF	Convênio ICMS/CONFAZ ICMS 76/09 e ECF 1/10 [1]	7.853.520	8.247.677	8.639.511
Remissão	Prestação de serviços de televisão por assinatura.	Convênio ICMS/CONFAZ 53/09 [1]	301.788.483	-	-
	Anistia de multas e remissão do ICMS a Petróleo Brasileiro S.A -Pretrobrás	Convênio ICMS/CONFAZ ICMS 141/03 [1]	4.520.649	-	-
	Regimes especiais de apuração do ICMS	Convênio ICMS 86/11 e Lei nº 4.732/11	6.172.317.850	661.384.225	751.323.402
Redução de Alíquota	Redução de Alíquota para o setor atacadista (PROATACADISTA)	Lei nº 4.808/12	166.641.292	175.004.767	183.318.981
	Redução da alíquota do ICMS sobre querosene de aviação (QAV)	Projeto de Lei a ser enviado a CLDF	131.460.290	138.058.084	144.617.016
Prorrogação de prazo	Prorrogação do prazo de pagamento do ICMS para o segmento de comércio varejista.	Proposta de Convênio ICMS/CONFAZ ICMS [2]	1.300.707	1.365.988	1.430.884
Outros	Reserva para implementação de renúncias não previstas a serem concedidas de acordo com a		62.817.750	65.970.479	69.104.637

	LC n° 24/75				
TOTAL			**7.821.722.505**	**2.060.891.435**	**2.213.117.259**

(1) Convênio aprovado no âmbito do CONFAZ e ainda não regulamentado

(2) Proposta de Convênio ICMS a ser enviada ou em tramitação junto ao CONFAZ

Elaboração: Gerência de Estudos Econômicos e Política Fiscal/COPAF/SUREC/SEF

ANEXO II

PROJEÇÃO DA RENÚNCIA DE RECEITA DE ORIGEM TRIBUTÁRIA
QUADRO CONSOLIDADO

A preços correntes em R$ 1,00

	EXERCÍCIO DE 2013			EXERCÍCIO DE 2014			EXERCÍCIO DE 2015		
TRIBUTO	**Receita Bruta**	**Renúncia**	**Receita LOA**	**Receita Bruta**	**Renúncia**	**Receita LOA**	**Receita Bruta**	**Renúncia**	**Receita LOA**
ICMS	14.096.338.596	7.821.722.505	6.274.616.091	8.979.252.577	2.060.891.435	6.918.361.142	9.858.327.305	2.213.117.259	7.645.210.046
ISS	1.185.818.386	56.924.464	1.128.893.922	1.236.719.319	50.812.033	1.185.907.286	1.345.981.236	53.226.036	1.292.755.200
IPVA	608.271.394	15.095.340	593.176.054	626.210.431	15.852.952	610.357.479	655.960.748	16.606.102	639.354.646
IPTU	843.990.735	61.319.146	782.671.589	1.045.435.712	64.352.349	981.083.363	1.246.886.509	67.409.633	1.179.476.876
ITBI	300.065.694	465.669	299.600.025	327.860.311	489.040	327.371.271	355.654.576	512.274	355.142.302
ITCD	83.275.877	1.878.928	81.396.949	57.266.438	1.973.228	55.293.210	62.251.651	2.066.974	60.184.677
TLP	110.582.857	8.072.654	102.510.203	121.821.310	8.476.841	113.344.469	140.376.676	8.879.563	131.497.113
Multas e juros	274.970.965	153.325.318	121.645.647	140.485.112	4.722.153	135.762.959	154.828.095	4.946.495	149.881.600
Dívida Ativa	386.403.664	489.062	385.914.602	202.926.844	-	202.926.844	221.376.151	-	221.376.151
TOTAL	**17.503.314.504**	**8.119.293.086**	**9.770.425.082**	**12.535.051.210**	**2.207.570.031**	**10.530.408.023**	**13.820.266.796**	**2.366.764.336**	**11.674.878.611**

GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL
SECRETARIA DE ESTADO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO

ANEXO III

Resumo Geral da Receita

14/09/2012 18:23:49
3
PSIOP301

Orçamento Fiscal e da Seguridade Social
Art. 7º, inciso IV, LDO

R$ 1,00

Orçamento Fiscal e da Seguridade Social

Categoria Econômica/Fonte			Recursos do Tesouro	Recursos de Outras Fontes	Total
TOTAL			**15.921.444.243**	**3.011.593.653**	**18.933.037.896**
1		**RECEITAS CORRENTES**	**16.157.125.116**	**2.103.159.802**	**18.260.284.918**
	11	RECEITA TRIBUTÁRIA	11.811.792.350		11.811.792.350
	12	RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES	162.095.419	1.268.262.831	1.430.358.250
	13	RECEITA PATRIMONIAL	198.605.376	19.245.085	217.850.461
	14	RECEITA AGROPECUÁRIA	18.027		18.027
	15	RECEITA INDUSTRIAL		6.506	6.506
	16	RECEITA DE SERVIÇOS	31.897.024	345.227.896	377.124.920
	17	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	3.134.718.924	6.615.339	3.141.334.263
	19	OUTRAS RECEITAS CORRENTES	817.997.996	463.802.145	1.281.800.141
2		**RECEITAS DE CAPITAL**	**1.256.217.411**	**650.957.073**	**1.907.174.484**
	21	OPERAÇÕES DE CRÉDITO	1.007.503.556		1.007.503.556
	22	ALIENAÇÃO DE BENS	15.515.083	400.000	15.915.083
	23	AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS	8.281.208	200.000	8.481.208
	24	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	224.917.564	650.357.073	875.274.637
7		**RECEITAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS CORRENTES**	**6.209.137**	**252.076.778**	**258.285.915**
	71	RECEITA TRIBUTÁRIA INTRA-ORÇAMENTÁRIA	18.000		18.000
	72	RECEITA INTRA-ORÇAMENTÁRIAS DE CONTRIBUIÇÕES		230.847.724	230.847.724
	76	RECEITA INTRA-ORÇAMENTÁRIAS DE SERVIÇOS	3.626.070	21.229.054	24.855.124
	77	TRANSFERÊNCIAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS CORRENTES	2.565.067		2.565.067
8		**RECEITAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS DE CAPITAL**	**5.544.228**	**5.400.000**	**10.944.228**
	84	TRANSFERÊNCIAS INTRA-ORÇAMENTÁRIAS DE CAPITAL	5.544.228	5.400.000	10.944.228
9		**DEDUÇÕES/RESTITUIÇÕES DA RECEITA**	**- 1.503.651.649**		**- 1.503.651.649**
	95	DEDUÇÃO PARA FORMAÇÃO DO FUNDEB	- 1.503.651.649		- 1.503.651.649